

المحاسبة المتوسطة II
في
المنشآت التجارية والمتخصصة

أ.د. يحي ابو طالب

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة عين شمس

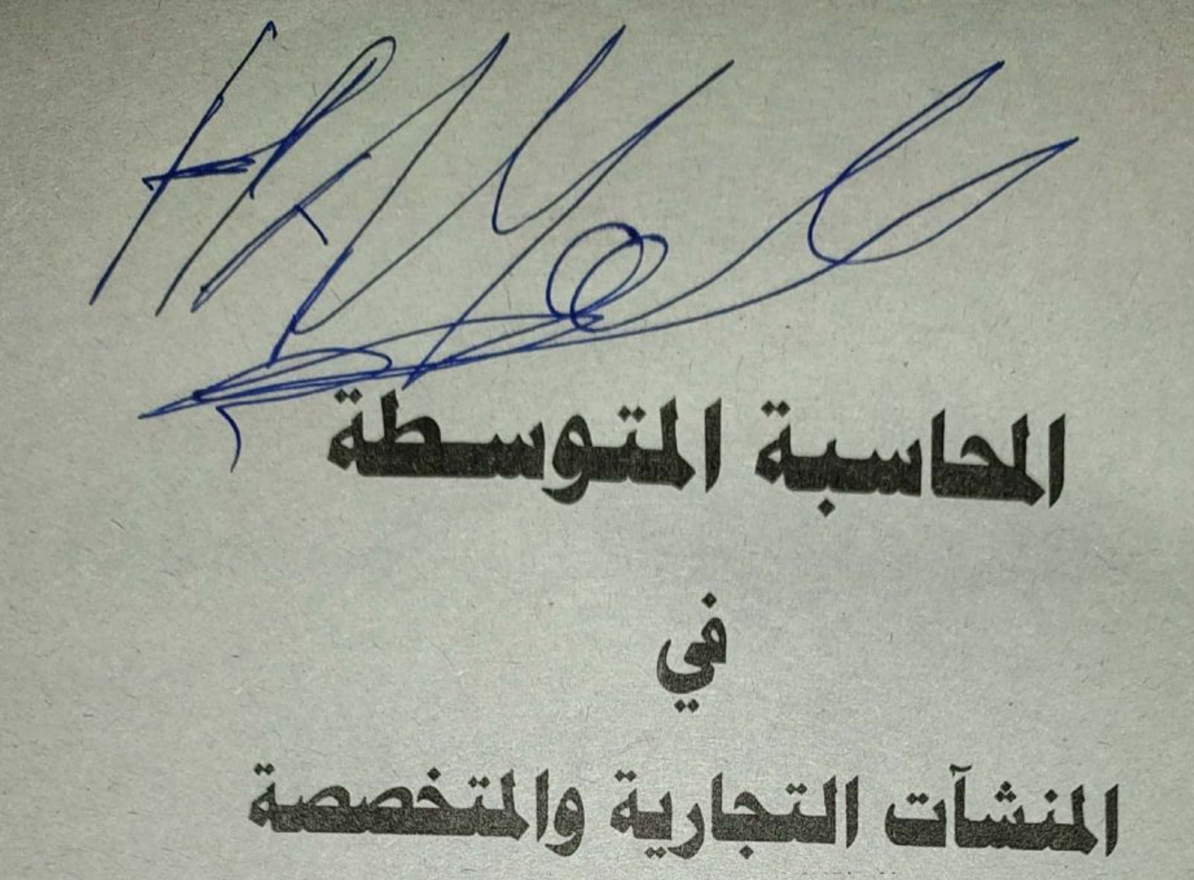
د. عمرو حسين عبد البر

جامعه عين شمس	B.com.(Hon.)
جامعه عين شمس	M.Sc.Acct
جامعه شمال تكساس..أمريكا	M.B.A
جامعة تكساس ..أمريكا	P.h.D

د. مجدى محمد البحيري

دكتوراه الفلسفة في المحاسبة

كلية التجارة – جامعة عين شمس



المحاسبة المتوسطة

في

المنشآت التجارية والمتخصصة

أ.د. يحي ابو طالب

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

د. عمرو حسين عبد البر

جامعه عين شمس B.com.(Hon.)

جامعه عين شمس M.Sc.Acct

جامعه شمال تكساس..أمريكا M.B.A

جامعة تكساس ..أمريكا P.h.D

د. مجدى محمد البحيري

دكتوراه الفلسفة في المحاسبة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

المحاسبة عن المنشآت ذات الفروع

- الفروع المستقلة
- الفروع غير المستقلة

مقدمة

بسم الله الرحمن الرحيم

والصلاة والسلام على سيدنا محمد رسول الله وخاتم الرسل والنبيين أجمعين ﷺ .

تسعى المنشآت باختلاف أنواعها إلى العمل على زيادة مبيعاتها عن طريق زيادة عدد قنوات البيع والتوزيع ، سواء داخل البلاد أو خارجها ، لذلك تعمد بعض المنشآت إلى إنشاء فروع لها فى مناطق أخرى غير المنطقة أو المدينة التى يقع فيها مركزها الرئيسى ، بل قد يمتد نشاطها إلى إنشاء فروع خارج الدولة ، لذا تعرف المنشآت ذات الفروع بأنها المنشآت التى تنشأ فروع لها داخل البلاد أو خارجها بهدف التوسع فى نشاطها وزيادة مبيعاتها .

ويحقق إنشاء الفروع عدة أهداف ، منها زيادة حجم المبيعات حيث يتم البيع من خلال مناطق جغرافية واسعة ، وضمان الاتصال المباشر بالعملاء ، كما يؤدى إلى الاستفادة من وفورات النشاط الكبير مثل الاستفادة من وفورات الإنتاج والشراء بكميات اقتصادية .

وتهدف المحاسبة عن المنشآت ذات الفروع إلى إثبات عملياتها المالية ، سواء التى تتم بين المركز الرئيسى والفروع أو بين الفروع والغير أو بين الفروع وبعضها البعض . ويختلف النظام المحاسبى فى المنشآت ذات الفروع تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط الفروع وحجمها وعددها وعلاقتها بالمركز الرئيسى ، فقد يقوم المركز الرئيسى بمنح سلطات واسعة للفرع ، فيقوم الفرع بشراء معظم ما يحتاج إليه من سلع وبضائع ويتولى بيعها وسداد قيمتها بنفسه ، إضافة إلى سداد مصروفات التشغيل ، وفى هذه الحالة تقتصر العلاقة بين المركز الرئيسى والفرع على تقديم رأس المال الكافى لمزاولة الفرع لنشاطه ، وبالتالى يصبح الفرع كما لو كان منشأة مستقلة يمسك مجموعة دفترية خاصة تمكنه من تسجيل وتبويب عملياته المالية وإعداد القوائم المالية الختامية ، أو قد يقوم المركز الرئيسى بإمداد الفرع بما يحتاج إليه من بضائع وأموال ، على أن يقوم الفرع بتوريد متحصلاته النقدية

للمركز الرئيسى وبالتالى يصبح الفرع كما لو كان أحد مكاتب البيع التابعة للمركز الرئيسى ، وفى هذه الحالة لا يمسك الفرع مجموعة دفترية كاملة تمكنه من تسجيل وتبويب أوجه نشاطه واستخراج نتائج عملياته ، حيث يقوم المركز الرئيسى بتسجيل وتبويب عمليات الفرع واستخراج نتائج نشاطه ، وتعرف هذه الفروع بالفروع غير المستقلة .

لذلك سوف نقوم فى هذا الكتاب بدراسة النظام المحاسبى المتبع فى المنشآت ذات الفروع المستقلة وغير المستقلة ، حيث يتناول الفصل الأول المحاسبة عن نشاط الفروع المستقلة ، ويتناول الفصل الثانى القوائم المالية الختامية للفروع المستقلة ، أما الفصل الثالث فيتناول ، المحاسبة عن نشاط الفروع غير المستقلة ، مع مجموعة من التطبيقات العملية ونماذج الإجابة عليها .

وختاماً ، أرجو أن أكون قد وفقت فى عرض وتقديم طبيعة النظام المحاسبى المتبع فى المنشآت ذات الفروع ، سواء المستقلة أو غير المستقلة بالإضافة إلى التطبيقات المتنوعة التى تهدف إلى توضيح إجراءات العمل المحاسبى المتبع فى تلك الفروع ، راجياً من الله ، الوهاب العليم ، الرحمن الرحيم ، أن يتم فضله ورحمته وكرمه علىّ وعلى والدىّ وأسرتى .

وفقنا الله وإياكم ، إنه نعم المولى ونعم النصير .

القاهرة فى أول يناير ٢٠٠٥

دكتور

يحيى محمد أبو طالب

الفصل الأول

المحاسبة عن نشاط الفروع المستقلة

مقدمة :

تتميز الفروع المستقلة بأنها تعامل من قبل المركز الرئيسى معاملة المنشأة المستقلة ، فهى تتمتع باستقلال إدارى ومالى إلى حد كبير ، الأمر الذى يجعلها تعامل من الناحية المحاسبية معاملة المنشأة المستقلة ، فهى تمسك حساباتها بنفسها كأى منشأة تجارية ، حيث تستخدم مجموعة مستندية ومجموعة دفترية متكاملة تلائم طبيعتها وتمكنها فى نهاية كل سنة مالية من إعداد حساباتها الختامية (حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر) ، وكذلك إعداد قائمة المركز المالى (الميزانية) ، وبالتالى فالنظام المحاسبى المتبع فى نشاط الفروع المستقلة لا يختلف عن النظام المحاسبى المطبق فى أى منشأة تجارية عادية ، إلا أن الفروع المستقلة تستخدم إلى جانب ذلك ، المستندات والدفاتر والسجلات اللازمة لتسجيل معاملاتها مع المركز الرئيسى ، كما يمسك المركز الرئيسى إلى جانب نظامه المحاسبى ، المستندات والدفاتر والسجلات اللازمة لتسجيل وتبويب ورقابة معاملاته مع الفروع المستقلة ، فكل من المركز الرئيسى والفرع المستقل ، ينظر إلى الآخر على أنه أحد المتعاملين معه .

لذلك يقوم الفرع بإمساك حساب جارى المركز الرئيسى يقابله فى دفاتر المركز الرئيسى حساب جارى الفرع ، فهما حسابان متقابلان عكسيان ، بمعنى أن ما يجعل به أحد الحسابين (مديناً) ، يجعل به الحساب الآخر (دائناً) ولذلك ينبغى أن يتساوى رصيد الحسابين دائماً ، ولكن نادراً ما يحدث ذلك ، وفيما يلى تصوير لكل من حساب جارى الفرع فى دفاتر المركز الرئيسى ، وحساب جارى المركز الرئيسى فى دفاتر الفرع تمهيداً لدراسة العلاقة بينهما :

أولاً : فى دفاتر المركز الرئيسى

ح/ جارى الفرع ....

مدين		دائن	
xx	يجعل هذا الحساب مديناً بكل ما يرسله	xx	يجعل هذا الحساب دائناً بكل ما يرسله
xx	المركز الرئيسى للفرع أو يدفعه لحسابه	xx	الفرع للمركز الرئيسى أو يدفعه لحسابه
		xx	رصيد مرحل
xx		xx	
xx	(رصيد منقول يمثل مديونية الفرع للمركز الرئيسى)		

ثانياً : فى دفاتر الفرع

ح/ جارى المركز الرئيسى

مدين		دائن	
xx	يجعل هذا الحساب مديناً بكل ما يرسله	xx	يجعل هذا الحساب دائناً بكل ما يرسله
xx	الفرع للمركز الرئيسى أو يدفعه لحسابه	xx	المركز الرئيسى للفرع أو يدفعه لحسابه
xx	رصيد مرحل		
xx		xx	
		xx	(رصيد منقول يمثل دائنية المركز الرئيسى للفرع)

وغالباً ما يكون رصيد حساب جارى الفرع بدفاتر المركز الرئيسى (مديناً) ، ورصيد حساب جارى المركز الرئيسى فى دفاتر الفرع (دائناً) ، وبطبيعة الحال سيقوم كل من المركز الرئيسى والفرع المستقل بإعداد الحسابات الختامية والميزانية مستقلاً عن الآخر ، ويظهر رصيد حساب جارى الفرع فى جانب الأصول من ميزانية المركز الرئيسى ورصيد حساب جارى المركز الرئيسى فى جانب الخصوم فى ميزانية الفرع ، ونظراً لأن إعداد الحسابات الختامية والميزانية فى نهاية الفترة المالية لكل من المركز الرئيسى والفرع كلاً على حدة ، لا تختلف عن إعداد الحسابات الختامية والميزانية لأى منشأة تجارية ، لذلك سنبدأ بدراسة أهم المعاملات التى تتم بين كل من المركز الرئيسى والفروع المستقلة ، من خلال تسجيلها فى دفاتر اليومية لكل منهما وذلك على النحو التالى :

Scanned with CamScanner

في دفاتر الفرع المستقل (أ)	في دفاتر المركز الرئيسي	الحالة أو الاحتمال	مسلسل
٥٠٠٠ من حـ/ النقدية في الخزينة ٥٠٠٠ إلى حـ/ جاري المركز الرئيسي	٥٠٠٠ من حـ/ جاري الفرع (أ) ٥٠٠٠ إلى حـ/ النقدية في الخزينة	النقدية المرسلة من المركز الرئيسي للفرع : ويفرض أن المركز الرئيسي أرسل نقدية للفرع قيمتها ٥٠٠٠ جنيه .	١
٩٠٠٠ من حـ/ الآلات ٩٠٠٠ إلى حـ/ جاري المركز الرئيسي	٩٠٠٠ من حـ/ جاري الفرع (أ) ٩٠٠٠ إلى حـ/ الأصول الثابتة	الأصول الثابتة المرسلة من المركز الرئيسي للفرع : ويفرض أن المركز الرئيسي أرسل آلات حاسبة للفرع قيمتها ٩٠٠٠ جنيه .	٢
٧٠٠٠ من حـ/ البضاعة الواردة من المركز الرئيسي ٧٠٠٠ إلى حـ/ جاري المركز الرئيسي	٧٠٠٠ من حـ/ جاري الفرع (أ) ٧٠٠٠ إلى حـ/ البضاعة المرسلة للفروع	البضاعة المرسلة من المركز الرئيسي للفروع : ويفرض أن المركز الرئيسي أرسل بضاعة للفرع قيمتها ٧٠٠٠ جنيه .	٣
٢٠٠٠ من حـ/ جاري المركز الرئيسي ٢٠٠٠ إلى حـ/ البضاعة الواردة من المركز الرئيسي	٢٠٠٠ من حـ/ البضاعة المرسلة للفروع ٢٠٠٠ إلى حـ/ جاري الفرع (أ)	البضاعة المرتدة من الفرع للمركز الرئيسي : ويفرض أن الفرع رد بضاعة للمركز الرئيسي قيمتها ٢٠٠٠ جنيه .	٤
٣٠٠٠ من حـ/ مصروف الإعلان ٣٠٠٠ إلى حـ/ جاري المركز الرئيسي	٣٠٠٠ من حـ/ جاري الفرع (أ) ٣٠٠٠ إلى حـ/ النقدية في الخزينة	المصروفات التي يدفعها المركز الرئيسي لحساب الفرع : ويفرض أن المركز الرئيسي سدد مبلغ ٣٠٠٠ جنيه قيمة إعلانات لحساب الفرع .	٥
٣٠٠٠ من حـ/ جاري المركز الرئيسي ٣٠٠٠ إلى حـ/ النقدية في الخزينة	٣٠٠٠ من حـ/ النقدية في الخزينة ٣٠٠٠ إلى حـ/ جاري الفرع (أ)	النقدية المرسلة من الفرع للمركز الرئيسي : ويفرض أن الفرع أرسل للمركز الرئيسي مبلغ ٣٠٠٠ جنيه نقداً .	٦

مسلسل	الحالة أو الاحتمال	فى دفاتر المركز الرئيسى	فى دفاتر الفرع المستقل (أ)
٧	النقدية المحولة من فرع إلى آخر : وبفرض أن الفرع (أ) حول للفرع (ب) مبلغ ٢٥٠٠ جنيه نقداً .	٢٥٠٠ من حـ/ جارى الفرع (ب) ٢٥٠٠ إلى حـ/ جارى الفرع (أ)	(أ) فى دفاتر الفرع (أ) الذى قام بالتحويل : ٢٥٠٠ من حـ/ جارى المركز الرئيسى ٢٥٠٠ إلى حـ/ النقدية فى الخزينة. (ب) فى دفاتر الفرع (ب) المحول إليه : ٢٥٠٠ من حـ/ النقدية فى الخزينة ٢٥٠٠ إلى حـ/ جارى المركز الرئيسى
٨	البضاعة المحولة من فرع إلى آخر : وبفرض أن الفرع (أ) حول للفرع (ب) بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه . ملاحظة : يتم تقويم البضاعة المحولة فى دفاتر الفرع بتكلفتها مضافاً إليها مصروفات ارسالها من المركز الرئيسى إليه ، وكذلك مصروفات النقل للفرع المحول إليه ، وتقوم البضاعة المحولة فى دفاتر الفرع المحول إليه بتكلفتها مضافاً إليها مصروفات نقلها من المركز الرئيسى إليه مباشرة دون مصروفات نقلها من الفرع المحول منه ، أى تقوم بتكلفتها ومصروفاتها كما لو نقلت مباشرة من المركز الرئيسى .	٢٠٠٠ من حـ/ جارى الفرع (ب) (المحول إليه) ٢٠٠٠ إلى حـ/ جارى الفرع (أ) (المحول منه)	(أ) فى دفاتر الفرع (أ) الذى قام بالتحويل : ١ - عند التحويل : ٢٠٠٠ من حـ/ جارى المركز الرئيسى ٢٠٠٠ إلى حـ/ البضاعة المحولة للفروع ٢ - فى نهاية السنة المالية : ٢٠٠٠ من حـ/ البضاعة المحولة للفروع ٢٠٠٠ إلى حـ/ المتاجرة (ب) فى دفاتر الفرع (ب) المحول إليه : ١ - عند التحويل : ٢٠٠٠ من حـ/ البضاعة المحولة للفروع ٢٠٠٠ إلى حـ/ جارى المركز الرئيسى ٢ - فى نهاية السنة المالية : ٢٠٠٠ من حـ/ المتاجرة ٢٠٠٠ إلى حـ/ البضاعة المحولة للفروع

في دفاتر الفرع المستقل (أ)	في دفاتر المركز الرئيسى	الحالة أو الاحتمال	مسلسل
١٩٠٠٠ من حـ/ المتاجرة ١٩٠٠٠ إلى حـ/البضاعة الـواردة من المركز الرئيسى	١٩٠٠٠ من حـ/ البضاعة المرسلة للفروع ١٩٠٠٠ إلى حـ/المتاجرة	صافى قيمة البضاعة المرسلة للفروع وتمثل الفرق بين البضاعة المرسلة للفروع والبضاعة المرتدة للمركز الرئيسى : وبفرض أن صافى قيمة البضاعة المرسلة للفرع (أ) ١٩٠٠٠ جنيه .	٩

المعالجة المحاسبية لأهم المشاكل التى تنشأ بالنسبة للفروع المستقلة مع الفروع الأخرى والمركز الرئيسى :

أولاً - عملية تحويل البضاعة من فرع لآخر :

نظراً لأن عملية تحويل البضاعة من فرع إلى آخر ، يترتب عليها مصروفات تحويل ، لذلك تعالج هذه المصروفات باعتبارها خسارة غير مباشرة يقوم المركز الرئيسى بإقفالها فى نهاية السنة المالية فى حساب أرباح وخسائر الفروع .

وفيما يلى إيضاح لهذه الحالة :

حالة عملية رقم (١)

قام فرع الإسكندرية بتحويل بضاعة مرسلة إليه من المركز الرئيسى بالقاهرة تكلفتها ٥٠٠٠ جنيه ومصروفات إرسالها ٢٠٠ جنيه إلى فرع أسيوط ، بناء على إخطار تحويل من المركز الرئيسى ، وقد بلغت مصروفات التحويل إلى فرع أسيوط ٣٠٠ جنيه ، علماً بأن مصروفات تحويل هذه البضاعة من المركز الرئيسى بالقاهرة إلى فرعه فى أسيوط فيما لو أرسلت إليه مباشرة تبلغ ٢٥٠ جنيه .

والمطلوب : إثبات هذه العملية فى دفاتر كل من دفاتر المركز الرئيسى ودفاتر فرع الإسكندرية ودفاتر فرع أسيوط .

الحــل

١ - قيمة البضاعة المحولة التى تسجل فى دفاتر فرع الإسكندرية مضافاً إليها مصروفات النقل إليه ومصروفات نقلها إلى أسيوط

= ٥٠٠٠ + ٢٠٠ + ٣٠٠ = ٥٥٠٠ جنيه

٢ - قيمة البضاعة المحولة إلى فرع أسيوط فيما لو أرسلت إليه مباشرة من المركز الرئيسى بالقاهرة = ٥٠٠٠ + ٢٥٠ = ٥٢٥٠ جنيه

٣ - قيمة خسارة التحويل من فرع الإسكندرية إلى فرع أسيوط
= ٥٥٠٠ - ٥٢٥٠ = ٢٥٠ جنيه

ويتم تسجيل هذه العملية على النحو التالى :

أولاً : فى دفاتر فرع الإسكندرية الذى قام بالتحويل :

٥٥٠٠		من حـ/ جارى المركز الرئيسى
		إلى مذكورين
	٥٢٠٠	حـ/ البضاعة المحولة للفروع (فرع أسيوط)
	٣٠٠	حـ/ النقدية فى الخزينة (مصروفات تحويل)

ثانياً : فى دفاتر فرع أسيوط الذى حولت إليه البضاعة :

٥٢٥٠		من حـ/ البضاعة المحولة من الفروع (فرع الإسكندرية)
	٥٢٥٠	إلى حـ/ جارى المركز الرئيسى

ثالثاً : فى دفاتر المركز الرئيسى :

		من مذكورين
٥٢٥٠		حـ/ جارى فرع أسيوط
٢٥٠		حـ/ خسارة التحويل
	٥٥٠٠	إلى حـ/ جارى فرع الإسكندرية

ثانياً - معالجة الخلاف بين رصيد حساب جارى الفرع فى دفاتر المركز الرئيسى وحساب جارى المركز الرئيسى فى دفاتر الفرع :

أوضحنا فى البداية أن الفرع يقوم بإمساك حساب جارى المركز الرئيسى والذى يقابله فى دفاتر المركز الرئيسى حساب جارى الفرع ، فهما حسابان متقابلان عكسيان ، بمعنى أن ما يجعل به أحد الحسابين (مديناً) يجعل به الحساب الآخر (دائناً) ، ولذلك ينبغى أن يتساوى رصيد الحسابين ، بمعنى أنه لو كان رصيد حساب جارى الفرع فى دفاتر المركز الرئيسى (مديناً) مثلاً بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه ، فإن حساب جارى المركز الرئيسى فى دفاتر الفرع يكون (دائناً) بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه وهذا نادراً ما يحدث لأن عملية المطابقة بين رصيد الحسابين تحتاج إلى تسويات فى نهاية الفترة ، نظراً لأن هناك أسباباً تؤدى إلى وجود خلاف بين رصيد الحسابين ، مرجعها أن يقوم أحد الطرفين سواء المركز الرئيسى أو الفرع بإثبات عمليات دون أن يقوم الطرف الآخر بإثباتها فى تاريخ إعداد الحسابات الختامية والميزانية ، ومن أمثلة هذه العمليات ما يلى :

١ - قد يرسل أحد الطرفين للآخر (المركز الرئيسى أو الفرع) بضاعة أو نقدية قرب نهاية

السنة المالية ، ويثبتها فى دفاتره ، ولكن الطرف الآخر (الفرع أو المركز الرئيسى) لم يتسلمها إلا فى أوائل السنة المالية التالية .

٢ - قد يدفع أحدهما للآخر (المركز الرئيسى أو الفرع) مصروفاً معيناً أو يحصّل لحسابه مبلغاً معيناً قرب نهاية السنة المالية ، ولكن إشعار الخصم أو الإضافة لم يصل للطرف الآخر بعد .

٣ - قد يسحب أحدهما على الآخر كمبيالة أو يحرر سنداً إذنياً ، ولكن المستند لم يصل للطرف الآخر بعد .

وفيما يلى إيضاح يبين مثل هذه الحالات :

حالة عملية رقم (٢)

(أ) حالة إرسال الفرع لمبلغ ٧٠٠٠ جنيه كدفعة نقدية إلى المركز الرئيسى يوم ١٢/٣٠ ، أى قرب انتهاء السنة المالية ، وأثبتها الفرع فى دفاتره ، بينما لم تثبت هذه العملية فى دفاتر المركز الرئيسى ، إلا عند وصول الإخطار الخاص بها الذى قد وصل فى ١/٥ أى فى بداية السنة المالية التالية ، ونتيجة لذلك فإن رصيد حساب جارى الفرع فى دفاتر المركز الرئيسى يصبح مختلفاً عن حساب المركز الرئيسى فى دفاتر الفرع .

(ب) حالة سحب المركز الرئيسى كمبيالة لصالحه على الفرع فى اليوم الأخير من السنة المالية بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه ، تستحق بعد ٦ شهور ، فأثبتها المركز الرئيسى فى دفاتره ولم يثبتها الفرع بعد ، إلا عندما قدمت إليه للقبول فى بداية السنة المالية التالية ، ونتيجة لذلك فإن رصيد حساب جارى المركز الرئيسى فى دفاتر الفرع يصبح مختلفاً عن رصيد حساب جارى الفرع فى دفاتر المركز الرئيسى .

(جـ) حالة إرسال المركز الرئيسى للفرع بضاعة بالتكلفة قيمتها ١٥٠٠٠ جنيه قرب نهاية السنة المالية ، فأثبتها المركز الرئيسى فى دفاتره ، ولكنها لم تسجل فى دفاتر الفرع إلا عندما وصل إليه إخطار وصولها فى السنة المالية التالية ، الأمر الذى يترتب عليه اختلاف رصيد حساب جارى الفرع فى دفاتر المركز الرئيسى عن رصيد حساب جارى المركز الرئيسى فى دفاتر الفرع .

(د) حالة قيام أحد عملاء الفرع بسداد مبلغ ٤٠٠٠ جنيه فى خزينة المركز الرئيسى لحساب الفرع ، فأثبتها المركز فى دفاتره ، ولكن عملية السداد لم تسجل فى دفاتر الفرع إلا عند وصول إشعار السداد فى السنة المالية التالية ، مما يؤدى إلى اختلاف رصيد حساب جارى الفرع فى دفاتر المركز الرئيسى عن حساب جارى المركز الرئيسى فى دفاتر الفرع .

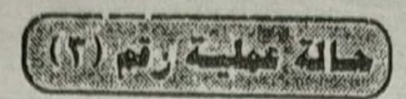
(هـ) حالة قيام المركز الرئيسى بقيد مبلغ ٦٠٠ جنيه نصيب الفرع فى مصروفات الإعلان والدعاية فى نهاية السنة المالية ، ولكن هذه العملية لم يصل إشعارها إلى الفرع إلا فى بداية السنة المالية الجديدة ، مما يؤدى إلى اختلاف الرصيدين .

لذلك ينبغى إجراء التسويات اللازمة بين حساب جارى الفرع فى دفاتر المركز الرئيسى وحساب جارى المركز الرئيسى فى دفاتر الفرع ، قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية فى صورتها النهائية وتتم التسوية فى مثل هذه الحالات على النحو التالى :

الحــــل

يتضح من العمليات السابقة أنه ينبغى لتساوى رصيد حساب جارى الفرع فى دفاتر المركز الرئيسى ، مع رصيد حساب جارى المركز الرئيسى فى دفاتر الفرع ، أن تتم قيود التسوية بالنسبة للعملية (أ) فى دفاتر المركز الرئيسى ، أما العمليات (ب) ، (جـ) ، (د) ، (هـ) فيتم تسويتها فى دفاتر الفرع ويمكن إيضاح ذلك على النحو التالى :

العملية	فى دفاتر المركز الرئيسى	فى دفاتر الفرع
(أ)	• دفعة أرسلها الفرع .... بتاريخ / /٩٥ ولازالت فى الطريق : ٧٠٠٠ من حـ/ النقدية بالطريق ٧٠٠٠ إلى حـ/ جارى الفرع	لا قيــــود
(ب)	لا قيــــود	• قبول كمبيالة لأمر المركز الرئيسى استحقاق ٦ شهور : ٩٠٠٠ من حـ/ جارى المركز الرئيسى ٩٠٠٠ إلى حـ/ أوراق الدفع
(جـ)	لا قيــــود	• بضاعة مرسلة من المركز الرئيسى بالتكلفة ولازالت بالطريق : ١٥٠٠٠ من حـ/ بضاعة بالطريق ١٥٠٠٠ إلى حـ/ جارى المركز الرئيسى
(د)	لا قيــــود	• سداد دفعة نقدية من العميل .... بخزينة المركز الرئيسى : ٤٠٠٠ من حـ/ جارى المركز الرئيسى ٤٠٠٠ إلى حـ/ العملاء
(هـ)	لا قيــــود	• اثبات نصيب الفرع فى مصروفات الإعلان التى قام بها المركز الرئيسى : ٦٠٠ من حـ/ الإعلان ٦٠٠ إلى حـ/ جارى المركز الرئيسى



حالة عملية رقم (٣)

لتأكيد ضرورة إجراء التسويات السابقة فى دفاتر المركز الرئيسى ودفاتر الفرع نفرض أن :

(أ) رصيد حساب جارى الفرع فى دفاتر المركز الرئيسى فى ١٩٩٥/١٢/٣١ (مديناً) بمبلغ ٣٩٥٠٠ جنيه .

(ب) رصيد حساب جارى المركز الرئيسى فى دفاتر الفرع فى ١٩٩٥/١٢/٣١ (دائناً) بمبلغ ٢٩٩٠٠ جنيه .

فالمطلوب : تصوير حـ/ جارى الفرع فى دفاتر المركز الرئيسى ، و حـ/ جارى المركز الرئيسى فى دفاتر الفرع بعد ترحيل التسويات السابقة .



الحل

أولاً : فى دفاتر المركز الرئيسى

مدين — حـ/ جارى الفرع .... — دائن

مدين			دائن		
٣٩٥٠٠	رصيد منقول	١٢/٣١	٧٠٠٠	من حـ/ النقدية بالطريق	١٢/٣١
			٣٢٥٠٠	رصيد مرحل	١٢/٣١
٣٩٥٠٠			٣٩٥٠٠		
٣٢٥٠٠	رصيد منقول	١/١			

ثانياً : فى دفاتر الفرع ....

مدين — حـ/ جارى المركز الرئيسى — دائن

مدين			دائن		
٩٠٠٠	إلى حـ/ أوراق الدفع	١٢/٣١	٢٩٩٠٠	رصيد منقول	١٢/٣١
٤٠٠٠	إلى حـ/ العمــلاء	١٢/٣١	١٥٠٠٠	من حـ/ بضاعة بالطريق	١٢/٣١
٣٢٥٠٠	رصيد مرحل	١٢/٣١	٦٠٠	من حـ/ الإعلان	١٢/٣١
٤٥٥٠٠			٤٥٥٠٠		
			٣٢٥٠٠	رصيد منقول	١/١

الفصل الثانى

القوائم المالية الختامية للفروع المستقلة

مقدمة :

نظراً لأن الفرع المستقل يتميز بأنه يمسك مجموعة مستندية ودفترية متكاملة ، لذلك يقوم الفرع فى نهاية كل فترة مالية (سنة عادة) بترصيد حسابات الأستاذ وإعداد ميزان المراجعة وقوائم الجرد تمهيداً لإعداد القوائم المالية الختامية ، كما هو الحال بالنسبة لأى منشأة مستقلة ، أى يتم إعداد الحسابات الختامية (حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر) وقائمة المركز المالى (الميزانية) ، على أن يتم ترحيل نتيجة نشاط الفرع المستقل من ربح أو خسارة إلى الجانب الدائن أو المدين من حساب جارى المركز الرئيسى باعتباره يمثل حساب رأس المال المستثمر فى الفرع

أما بالنسبة لعلاقة المركز الرئيسى بالفروع المستقلة ، فإنه يقوم باستلام صورة من كل من ميزان المراجعة وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر وقائمة المركز المالى (الميزانية) لكل فرع من فروعه المستقلة ، ثم يقوم المركز الرئيسى بتسجيل نتائج أعمال كل فرع من ربح أو خسارة ، وذلك بجعل حساب جارى الفرع مديناً فى حالة الربح وحساب أرباح وخسائر الفروع دائناً ، وجعل حساب جارى الفرع دائناً فى حالة الخسارة وحساب أرباح وخسائر الفروع مديناً ، على أن يقفل حساب أرباح خسائر الفروع بدوره فى حساب الأرباح الخسائر العام للمركز الرئيسى ، وبالتالى تكون قيود الإقفال فى دفاتر الفرع المستقل ودفاتر المركز الرئيسى على النحو التالى :

أولاً : فى دفاتر الفرع المستقل :

يتم إقفال حساب أرباح وخسائر الفرع فى حساب جارى المركز الرئيسى وفقاً للاحتمالات التالية :

(أ) الاحتمال الأول : تحقيق صافى ربح ، يكون القيد كما يلى :

من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ جارى المركز الرئيسى (اقفال حساب الأرباح والخسائر فى حساب جارى المركز الرئيسى)	xx	xx

(ب) الاحتمال الثانى : تحقيق صافى خسارة ، يكون القيد كما يلى :

xx		من حـ/ جارى المركز الرئيسى
	xx	إلى حـ/ الأرباح والخسائر
		(اقفال حساب الأرباح والخسائر فى حساب جارى المركز الرئيسى)

ثانياً : فى دفاتر المركز الرئيسى :

يتم إقفال أرباح وخسائر الفرع فى حساب أرباح وخسائر الفروع وفقاً للاحتمالات التـــالية :

(أ) الاحتمال الأول : تحقيق الفرع (س) لصافى ربح ، يكون القيد كما يلى :

xx		من حـ/ جارى الفرع (س)
	xx	إلى حـ/ أرباح وخسائر الفروع

(ب) الاحتمال الثانى : تحقيق الفرع (ص) لصافى خسارة ، يكون القيد كما يلى:

xx		من حـ/ أرباح وخسائر الفروع
	xx	إلى حـ/ جارى الفرع (ص)

حالة عملية رقم (٤)

لإعداد الحسابات الختامية والميزانية (لأحد الفروع المستقلة) :

فيما يلى البيانات والمعلومات المستخرجة من دفاتر أحد الفروع المستقلة عن نشاطه خلال السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٥ :

	جنيـه
- بضاعة واردة من المركز الرئيسى	٢٧٠٠٠
- مشتريات آجلة	٢٤٠٠٠
- مشتريات نقدية	١٢٠٠٠
- مبيعات آجلة	٦٠٠٠٠
- مبيعات نقدية	٤٨٠٠٠
- مدفوع للموردين نقداً	١٥٠٠٠

- محصل من العملاء نقداً ٤٥٠٠٠
- مصروفات دفعها المركز الرئيسى لحساب الفرع ١٠٥٠٠
- مصروفات دفعها الفرع نقداً ١٣٥٠٠
- نقدية مرسلة من المركز الرئيسى للفرع أثناء الفترة ٦٠٠٠
- نقدية مرسلة من الفرع للمركز الرئيسى أثناء الفترة ٤٢٠٠٠
- بضاعة آخر الفترة فى ١٢/٣١ ٧٥٠٠
- آلات مرسلة من المركز الرئيسى للفرع أول الفترة ٣٠٠٠
- معدل إهلاك الآلات ٢٠٪ سنوياً

فى ضوء البيانات والمعلومات السابقة يمكن إعداد الحسابات الختامية والميزانية للفرع المستقل وبيان تأثيرها على حسابات المركز الرئيسى وذلك على النحو التالى :

الحـل

أولاً – فى دفاتر الفرع المستقل :

يتم فتح الحسابات التالية :

١ – حساب جارى المركز الرئيسى
٢ – حساب البضاعة الواردة من المركز الرئيسى .
٣ – حساب المدينون .
٤ – حساب الدائنون .
٥ – حساب النقدية فى الخزينة

١ – حـ/ جارى المركز الرئيسى

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٤٢٠٠٠	إلى حـ/ النقدية فى الخزينة	٢٧٠٠٠	من حـ/ البضاعة الواردة من المركز الرئيسى
٤٥٠٠	رصيد مرحل فى ١٢/٣١	٦٠٠٠	من حـ/ النقدية فى الخزينة
		٣٠٠٠	من حـ/ الآلات
		١٠٥٠٠	من حـ/ المصروفات
٤٦٥٠٠		٤٦٥٠٠	
٣٢٤٠٠	رصيد مرحل فى ١٢/٣١	٤٥٠٠	رصيد منقول فى ١٢/٣١
		٢٧٩٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر فى ١٢/٣١
٣٢٤٠٠		٣٢٤٠٠	
		٣٢٤٠٠	رصيد منقول فى ١/١

٢ - حـ/ البضاعة الواردة من المركز الرئيسى

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٢٧٠٠٠	إلى حـ/ جارى المركز الرئيسى فى ١٢/٣١	٢٧٠٠٠	من حـ/ المتاجرة فى ١٢/٣١
٢٧٠٠٠		٢٧٠٠٠	

٣ - حـ/ المدينــــون

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٦٠٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات	٤٥٠٠٠	من حـ/ النقدية فى الخزينة
		١٥٠٠٠	رصيد مرحل فى ١٢/٣١
٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠	
١٥٠٠٠	رصيد منقول فى ١/١		

٤ - حـ/ الدائنــون

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٥٠٠٠	إلى حـ/ النقدية فى الخزينة	٢٤٠٠٠	من حـ/ المشتريات
٩٠٠٠	رصيد مرحل فى ١٢/٣١		
٢٤٠٠٠		٢٤٠٠٠	
		٩٠٠٠	رصيد منقول فى ١/١

٥ - حـ/ النقدية فى الخزينة

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٦٠٠٠	إلى حـ/ جارى المركز الرئيسى	١٢٠٠٠	من حـ/ المشتريات
٤٨٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات	١٥٠٠٠	من حـ/ الدائنون
٤٥٠٠٠	إلى حـ/ المدينون	١٣٥٠٠	من حـ/ المصروفات
		٤٢٠٠٠	من حـ/ جارى المركز الرئيسى
		١٦٥٠٠	رصيد مرحل فى ١٢/٣١
٩٩٠٠٠		٩٩٠٠٠	
١٦٥٠٠	رصيد منقول فى ١/١		

أما الحسابات الختامية والميزانية (الخاصة بالفرع) فتظهر كما يلى :

ح/ المتاجرة عن السنة المالية المنتهية فى ٣١/١٢/١٩٩٥

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٢٧٠٠٠	إلى ح/ البضاعة الواردة من المركز الرئيسى	١٠٨٠٠٠	من ح/ المبيعات (آجلة ونقدية)
٣٦٠٠٠	إلى ح/ المشتريات (آجلة ونقدية)	٧٥٠٠	من ح/ بضاعة آخر الفترة
٥٢٥٠٠	إلى ح/ الأرباح والخسائر (مجمل الربح)		
١١٥٥٠٠		١١٥٥٠٠	

ح/ الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى ٣١/١٢/١٩٩٥

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٢٤٠٠٠	إلى ح/ المصروفات (سواء التى دفعها الفرع أو التى دفعها المركز الرئيسى)	٥٢٥٠٠	من ح/ المتاجرة (مجمل الربح)
٦٠٠	إلى ح/ إهلاك الآلات		
٢٧٩٠٠	إلى ح/ المركز الرئيسى (صافى الربح)		
٥٢٥٠٠		٥٢٥٠٠	

ميزانية الفرع فى ٣١/١٢/١٩٩٥

		البيان	المبلغ	البيان
		الأصول الثابتة	٣٢٤٠٠	ح/ جارى المركز الرئيسى
	٣٠٠٠	الآلات	٩٠٠٠	دائنون
	٦٠٠	– مخصص إهلاك الآلات		
٢٤٠٠		الأصول المتداولة		
	٧٥٠٠	مخزون البضاعة		
	١٥٠٠٠	مدينون		
	١٦٥٠٠	النقدية فى الخزينة		
٣٩٠٠٠				
٤١٤٠٠			٤١٤٠٠	

ثانياً - فى دفاتر المركز الرئيسى :

يقوم المركز الرئيسى بفتح الحسابات التالية :

١ - حـ/ جارى الفرع .

٢ - حـ/ البضاعة المرسلة للفرع.

٣ - حـ / الأرباح والخسائر .

١ - حـ/ جارى الفرع (....)

٢٧٠٠٠	إلى حـ/ البضاعة المرسلة للفرع (....)	٤٢٠٠٠	من حـ/ النقدية فى الخزينة
		٤٥٠٠	رصيد مرحل فى ١٢/٣١
٦٠٠٠	إلى حـ/ النقدية فى الخزينة		
٣٠٠٠	إلى حـ/ الآلات		
١٠٥٠٠	إلى حـ/ المصروفات		
٤٦٥٠٠		٤٦٥٠٠	
٤٥٠٠	رصيد منقول فى ١٢/٣١	٣٢٤٠٠	رصيد مرحل فى ١٢/٣١
٢٧٩٠٠	إلى حـ/ الأرباح والخسائر فى ١٢/٣١		
٣٢٤٠٠		٣٢٤٠٠	
٣٢٤٠٠	رصيد منقول فى ١/١		

ملاحظة : يلاحظ تطابق رصيد حـ/ جارى الفرع وقدره ٣٢٤٠٠ جنيه فى دفاتر المركز الرئيسى مع رصيد حساب جارى المركز الرئيسى فى دفاتر الفرع ، نظراً لأن جميع العمليات التى قام الفرع بتسجيلها ، قد قام المركز الرئيسى أيضاً بتسجيلها .

٢ - حـ/ البضاعة المرسلة للفرع (....)

٢٧٠٠٠	إلى حـ/ المتاجرة فى ١٢/٣١	٢٧٠٠٠	من حـ/ جارى الفرع (....)
٢٧٠٠٠		٢٧٠٠٠	

٣ - حـ/ الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى ١٩٩٥/١٢/٣١

xx	إلى حـ/ المصروفات (المركز الرئيسى)	من حـ/ المتاجرة (مجمل الربح)	xx
xx	إلى حـ/ الإهلاكات (المركز الرئيسى)	رصيد مرحل فى ١٢/٣١ (صافى خسارة)	xx
xx	رصيد مرحل (صافى الربح) فى ١٢/٣١		
xx			xx
	رصيد منقول فى ١٢/٣١	رصيد منقول فى ١٢/٣١	xx
		من حـ/ جارى الفرع (....) (صافى ربح)	٢٧٩٠٠

يلاحظ ما يلى :

١ - المرحلة الأولى من حساب الأرباح والخسائر خاصة بنتيجة نشاط المركز الرئيسى .

٢ - المرحلة الثانية خاصة بنتيجة المركز الرئيسى مضافاً إليه نتائج نشاط الفروع المستقلة باعتبار المركز الرئيسى والفروع وحدة واحدة ، أى منشأة واحدة .

الفصل الثالث

المحاسبة عن نشاط الفروع غير المستقلة

مقـــدمة :

الفروع غير المستقلة ، هى تلك الفروع التى يتولى إدارتها والإشراف عليها وإمساك حساباتها المركز الرئيسى ، لذلك يعتمد النظام المحاسبى فى حالة الفروع غير المستقلة على أساس أن تلك الفروع لا تقوم بإمساك مجموعة مستندية ودفترية كاملة تمكنها من إعداد حساباتها الختامية وإعداد مركزها المالى المستقل ، وإنما تحتفظ بدفاتر إحصائية تمكنها من إعداد كشوف الحركة اليومية من مبيعات ومشتريات ومصروفات ومتحصلات ومدفوعات وغير ذلك ، على أن يقوم الفرع بإرسالها على فترات دورية مؤيدة بالمستندات إلى المركز الرئيسى .

ويتوقف النظـــام المحاسبى المتبع فى المركز الرئيسى فى مثـــل هـــذه الحـالات ، على درجة استقلال الفروع ودرجة الرقابة المطلوب أن يقوم بها المركز الرئيسى ، وطبيعة ونوع العمليات التى تباشرها تلك الفروع وعددها ، فإذا كان عدد الفروع قليلاً ، وكانت عملياتها محدودة ، فيمكن دمج عمليات تلك الفروع ضمن عمليات المركز الرئيسى فى نظام محاسبى واحد .

فعلى سبيل المثال ، تدمج عمليات المبيعات الخاصة بالفرع والمركز الرئيسى فى حساب واحد ، كما تدمج باقى العمليات من مشتريات وغيرها من المصروفات التى تخص الفروع والمركز الرئيسى فى حسابات مشتركة ، أى أن تصميم النظام المحاسبى فى مثل هذه الحالة يشابه النظام المحاسبى فى المنشآت ذات الأقسام ، أما فى حالة زيادة عدد الفروع وتشعب نشاطها ، فيقوم المركز الرئيسى بإمساك حسابات خاصة لكل فرع على حدة ، حتى يتمكن من تحديد نتيجة نشاطه ، ولذلك فالنظام المحاسبى المتبع فى حالة الفروع غير المستقلة ، يعفى الفروع من إمساك مجموعة مستندية ودفترية كاملة وبالتالى تعتمد فى تحديد نشاطها على المركز الرئيسى والذى عليه أن يضطلع بتلك المهمة .

وتختلف أسس المحاسبة التى تتبع لإثبات عمليات الفروع غير المستقلة وفقاً للطريقة المستخدمة فى تسعير البضائع المرسلة من المركز الرئيسى إلى هذه الفروع ، حيث تنقسم الطرق المتبعة فى هذه الحالة إلى مايلى :

١ - تسعير البضاعة المرسلة من المركز الرئيسى إلى الفروع بسعر التكلفة .

٢ - تسعير البضاعة المرسلة من المركز الرئيسى إلى الفروع بسعر البيع .

٣ - تسعير البضاعة المرسلة من المركز الرئيسى إلى الفروع بسعر التكلفة بالإضافة إلى نسبة مئوية محددة .

٤ - تسعير البضاعة المرسلة من المركز الرئيسى إلى الفروع بسعر إفتراضى .

وسوف نبدأ بدراسة هذه الطرق وفقاً للتقسيم التالى :

القسم الأول

الطرق المحاسبية المتبعة لتحديد نتيجة نشاط الفروع غير المستقلة فى حالة تسعير البضاعة المرسلة من المركز الرئيسي إلى الفروع بالتكلفة .

عند إرسال البضاعة من المركز الرئيسى إلى فروعه مسعرة بالتكلفة ، يتبع لتحديد نتيجة نشاط الفروع (غير المستقلة) من ربح أو خسارة إحدى الطرق التالية :

الطريقة الأولى : المقارنة بين إيرادات ومصروفات الفرع .

الطريقة الثانية : المقارنة بين رأس المال المستثمر فى الفرع فى أول وآخر الفترة .

الطريقة الأولى : المقارنة بين إيرادات ومصروفات الفرع

فى هذه الطريقة يقوم الفرع بإعداد كشف الحركة اليومية والذى ينقسم إلى مجموعة من الأعمدة تمثل أوجه نشاط الفرع ، حيث يقسم كشف الحركة اليومية إلى الأعمدة التالية على سبيل المثال :

١ - عمودان لتسجيل حركة النقدية ، حيث يسجل فى العمود الأول المتحصلات النقدية من واقع أذون التوريد ، وفى العمود الثانى تسجل المدفوعات النقدية من واقع أذون الصرف الداخلية المؤيدة بالمستندات الخارجية ، ويظهر فيهما الرصيد النقدى أول اليوم والرصيد النقدى اخر اليوم .

٢ - عمودان للمدينين ، يسجل فى العمود الأول الرصيد من واقع كشف الحركة اليومية السابق ، وقيم فواتير البيع بالأجل ، وفى العمود الثانى تسجل المتحصلات من المدينين ومردودات المبيعات الآجلة والخصم المسموح به والديون المعدومة ، كل ذلك

Scanned with CamScanner

من واقـع المستندات المؤيدة لهذه العمليات ، وفى النهاية رصيد المدينين فى نهاية اليــوم .

٣ - عـمودان للدائنين ، يسجل فى العمود الأول الرصيد من واقع كشف الحركة اليومية السـابق ، وقـيم فـواتيـر الشـراء بالآجل ، وفى العمود الثانى المدفوعات للدائنين ومردودات المشتريات الآجلة والخصم المكتسب وفى النهاية رصيد الدائنين فى نهاية اليــوم .

٤ - تخصص أعمدة أخرى بحسب طبيعة نشاط الفرع واحتياجات المركز الرئيسى من تحليلات إضافية .

فى نهاية كل فترة مناسبة ، كل أسبوع أو كل شهر ، يرسل الفرع هذه الكشوف إلى المركز الرئيسى مؤيدة بالمستندات ، فالمبيعات النقدية تؤيدها كشوف حركة الخزينة وقسائم البيع النقدى ، والمبيعات الآجلة تؤيدها صور فواتير البيع الآجلة ، والمشتريات الآجلة تؤيدها فواتير الشراء التى تحمل توقيعات رؤساء الأقسام وأمناء المخازن ، ومردودات المبيعــات ومردودات المشتريات تؤيدها صــور إشعارات الإضافة التى ترسل للمدينين (العملاء) ، وإشعارات الخصم التى ترد من الدائنين (الموردين) ، والخصم المسموح به والمكتسب ومسموحات المبيعات والمشتريات والديون المعدومة ، كل هذه العمليات تؤيدها الإشعارات ، أما المصروفات على اختلاف أنواعها فتؤيدها الفواتير والإيصالات والمستندات الخارجية والداخلية .

من واقع كشوف الحركة اليومية والمستندات المؤيدة لها ، والتى يرسلها الفرع إلى المركز الرئيسى بصـورة دورية ، يتمكن المركز الرئيسى بـعـد مراجعـة المستندات ، على ما جاء بكشوف الحركة اليومية ، أن يسجل عمليات الفرع فى دفاتر اليومية المساعدة ، التى يخصص فى كل منها عدد من الأعمدة تمثل نشاط كل فرع على حدة .

فعلى سبيل المثال ، إذا كان هناك فرع واحد تابع للمركز الرئيسى ، فيخصص عمودان بدفتر النقدية للمتحصلات وعمودان للمدفوعات ، كما يخصص فى دفتر يومية المبيعات (الآجلة) عمود آخر لمبيعات الفرع (الآجلة) ، كذلك يخصص عمود فى يومية المشتريات (الآجلة) لمشتريات الفرع الآجلة .

من واقع اليوميات المساعدة يتم الترحيل إلى الحسابات المختصة والتى تمثل نشاط كلاً من المركز الرئيسى والفرع أو الفروع ، وفى هذه الحالة يمكن أن يصمم دفتر الأستاذ بأكثر من عمود ، عمود للمركز الرئيسى وأعمدة أخرى للفروع ، وبذلك يفتح للفروع عدداً من الحسابات مساوياً لما يفتح لنشاط المركز الرئيسى .

هذه الدورة المحاسبية بين الفروع والمركز الرئيسى ، يمكن تحقيقها فى حالة ما إذا كان عدد الفروع محدوداً ، أما فى حالة تعدد الفروع ، فيصبح من الصعب ، السيطرة على الدورة المحاسبية بين الفروع والمركز الرئيسى ، إلا فى حالة استخدام أنظمة الحاسبات الإلكترونية .

أما فى حالة عدم استخدام الحاسبات الإلكترونية ، فيمكن للمركز الرئيسى ، أن يختصر عدد الحسابات الخاصة بالفروع ، حيث يلجأ المركز الرئيسى إلى استخدام الحسابات المساعدة التى يمثل كلاً منها حساباً إجمالياً فى دفتر الأستاذ العام ، وأهم الحسابات المساعدة ، التى يمسكها المركز الرئيسى لكل فرع من فروعه ، الحسابات المساعدة التالية :

١ – حساب النقدية بالفرع (مقبوضات ومدفوعات) .
٢ – حساب مدينى الفرع .
٣ – حساب الأصول الثابتة بالفرع .
٤ – حساب البضاعة المرسلة للفروع .
٥ – حساب بضاعة الفرع .
٦ – حساب مصروفات الفرع .
٧ – حساب أرباح وخسائر الفرع .

ويلاحظ بالنسبة لتلك الحسابات ما يلى :

لا يختلف الحسابان الأول والثانى (حساب النقدية بالفرع) ، (حساب مدينى الفرع) ، من ناحية نوع العمليات التى تقيد بهما عن مثيلاتها الخاصة بالمركز الرئيسى .

وفيما يلى بيان الهدف من كل حساب وطبيعته المحاسبية :

١ – حساب النقدية بالفرع :

يهدف هذا الحساب إلى مراقبة حركة النقدية بالفرع من مقبوضات ومدفوعات سواء التى تتم عن طريق النقدية فى الخزينة أو عن طريق بنك الفرع لذلك :

يجعل هذا الحساب (مديناً) : برصيد النقدية بالفرع (خزينة وبنك) أول الفترة (كرصيد منقول من الفترة السابقة) ، كذلك بالنقدية المحصلة أثناء الفترة ، سواء أكانت من مبيعات الفرع النقدية أو من متحصلات من المدينين .

ويجعل هذا الحساب (دائناً) : بالنقدية المرسلة من الفرع للمركز الرئيسى أثناء الفترة ، وكذلك بقيمة المصروفات النقدية ، والمشتريات النقدية .

ورصيد هذا الحساب فى نهاية الفترة ، يمثل النقدية فى الخزينة أو بالبنك فى نهاية الفترة (كرصيد مرحل للفترة التالية) .

٢ - حساب مدينى الفرع :

يهدف هذا الحساب إلى مراقبة دفتر أستاذ مساعد مدينى الفرع ، فهو حساب إجمالى ، يمثل رصيده مجموع مدينى الفرع فى أى وقت لذلك :

يجعل هذا الحساب (مديناً) : بمجموع حسابات أرصدة مدينى الفرع أول الفترة وكذلك بقيمة المبيعات الآجلة أثناء الفترة (مع جعل حـ/ بضاعة الفرع دائناً بقيمتها) .

ويجعل هذا الحساب (دائناً) : بقيمة البضاعة المرتدة من مدينى أو عملاء الفرع (مع جعل حـ/ بضاعة الفرع مديناً) ، كذلك يجعل هذا الحساب دائناً ، بقيمة المحصل من عملاء الفرع (مع جعل حـ/ النقدية بالفرع مديناً) ، وكذلك يجعل دائناً بقيمة الخصم المسموح به والديون المعدومة (مع جعل حـ/ مصروفات الفرع مديناً) .

ورصيد هذا الحساب ، يمثل مجموع أرصدة حسابات دفتر أستاذ مدينى الفرع فى نهاية الفترة .

٣ - حساب الأصول الثابتة بالفرع :

يهدف هذا الحساب إلى مراقبة الأصول الثابتة لدى الفرع من آلات وآثاث وسيارات ومبانى ، فهو حساب مراقبة إجمالى لسجل الأصول الثابتة بالفرع .

يجعل هذا الحساب (مديناً) : بالرصيد أول الفترة لمختلف أنواع الأصول الثابتة ، وكذلك بقيمة إضافات الأصول الثابتة أثناء الفترة ، سواء التى يشتريها الفرع أو التى يحصل عليها من المركز الرئيسى ، وفى هذه الحالة يجعل حساب النقدية بالفرع (دائناً) فى حالة الشراء النقدى أو حساب دائنى الفرع (دائناً) فى حالة الشراء الآجل ، أو قد يجعل حـ/ الأصول الثابتة بالمركز الرئيسى (دائناً) فى حالة حصول الفرع على جزء من تلك الأصول من المركز الرئيسى .

ويجعل هذا الحساب (دائناً) : بقيمة إهلاكات الأصول الثابتة ، (مع جعل حـ/ مصروفات الفرع (مديناً) ، ويجعل (دائناً) أيضاً بتكلفة ما تم بيعه من أصول ثابتة أثناء الفترة ، (مع جعل حـ/ نقدية الفرع (مديناً) فى حالة البيع النقدى أو حـ/ مدينى الفرع (مديناً) فى حالة البيع على الحساب .

ورصيد هذا الحساب فى نهاية الفترة ، يمثل قيمة مفردات سجل الأصول الثابتة بالفرع .

٤ - حساب البضاعة المرسلة للفرع :

يهدف هذا الحساب إلى تسجيل ورقابة حركة البضاعة المرسلة من وإلى المركز الرئيسى والفرع أو الفروع ، وهو حساب وسيط ، ويبدأ دائماً (دائناً) لذلك :

يجعل هذا الحساب دائناً : بقيمة البضاعة التى ترسل إلى الفرع مقومة بالتكلـ
أثناء الفترة ، مع (جعل حـ/ بضاعة الفرع مديناً) .

ويجعل هذا الحساب مديناً : بقيمة البضاعة التى ترد من الفرع للمركز الرئيسـ
مقومة بالتكلفة السابقة ، مع (جعل حـ/ بضاعة الفرع دائناً) .

ورصيد هذا الحساب يمثل صافى قيمة البضاعة المرسلة من المركز الرئيسى للفرع
وهو دائماً (دائن) ، ويقفل رصيد هذا الحساب فى نهاية الفترة فى حساب متاجرة المر
الرئيسى .

حالة عملية رقم (٥)

- أرسل المركز الرئيسى خلال السنة المالية بضاعة تكلفتها ٤١٠٠٠ جنيه للفرع (أ)
- ارتد من الفرع بضاعة تكلفتها ٣٠٠٠ جنيه .

فى هذه الحالة يظهر حساب البضاعة المرسلة للفروع فى دفاتر المركز الرئيسى على
النحو التالى :

مدين   حـ/ البضاعة المرسلة للفروع   دائن

٣٠٠٠	إلى حـ/ بضاعة الفرع (أ) بالتكلفة	خلال السنة	٤١٠٠٠	من حـ/ بضاعة الفرع (أ) بالتكلفة	خلال السنة
٣٨٠٠٠	إلى حـ/ متاجرة المركز الرئيسى	١٢/٣١			
٤١٠٠٠			٤١٠٠٠		

٥ - حساب بضاعة الفرع :

يهدف هذا الحساب إلى تحديد مجمل ربح الفرع ، فهو يقوم بوظيفة حساب
المتاجرة ، لذلك :

يجعل هذا الحساب مديناً : بقيمة البضاعة فى أول الفترة بالتكلفة وكذلك بقيمة
البضاعة المرسلة من المركز الرئيسى للفرع مقومة بالتكلفة (مع جعل حـ/ البضاعة المرسلة
للفرع دائناً) ، كما يجعل (مديناً) بتكلفة المشتريات المحلية التى تتم بمعرفة الفرع (مع
جعل حـ/ النقدية فى الخزينة أو البنك أو حـ/ دائنى الفرع دائناً) .

كذلك يجعل (مديناً) بقيمة المصروفات التى صرفت على البضاعة المرسلة حتى وصولها إلى مخازن الفرع مع (جعل حـ/ النقدية فى الخزينة أو البنك دائناً) ويجعل (مديناً) أيضاً بقيمة مرتجعات ومسموحات المبيعات ومصروفات المشتريات المحلية .

ويجعل هذا الحساب دائناً : بقيمة المبيعات النقدية أو الآجلة (مع جعل حـ/ النقدية فى الخزينة أو البنك أو حساب مدينى الفرع (مديناً) ، كما يجعل (دائناً) بقيمة البضاعة المرتدة من الفرع إلى المركز الرئيسى (مع جعل حـ/ البضاعة المرسلة للفرع مديناً) ، كذلك يجعل (دائناً) بقيمة مرتجعات ومسموحات المشتريات .

ويمثل رصيد حـ/ بضاعة الفرع ، مجمل ربح أو خسارة نشاط الفرع خلال الفترة ، والذى يقفل بدوره فى حـ/ أرباح وخسائر الفرع .

حالة عملية رقم (٦)

من واقع العمليات التالية المطلوب تصوير حساب بضاعة الفرع (أ) فى دفاتر المركز الرئيسى :

- ٨٤٠٠ جنيه بضاعة فى أول الفترة بالتكلفة .
- ٤١٠٠٠ جنيه بضاعة مرسلة من المركز الرئيسى للفرع (أ) مقومة بالتكلفة
- ٦٣٠٠ جنيه مشتريات محلية بالآجل .
- ٦٢٠٠٠ جنيه مبيعات نقدية .
- ٦٣٠٠ جنيه مبيعات آجلة .
- ٣٠٠٠ جنيه بضاعة مرتدة من الفرع (أ) إلى المركز الرئيسى .
- ٦٠٠ جنيه مرتجعات (مردودات) مبيعات .
- ٢٠٠ جنيه مرتجعات (مردودات) مشتريات .
- ٢٥٠ جنيه مسموحات مبيعات .
- ١٥٠ جنيه مصروفات نقل المشتريات المحلية .
- ٣٠٠ جنيه مسموحات مشتريات .
- ٦٣٠٠ جنيه بضاعة آخر الفترة (بالتكلفة) .

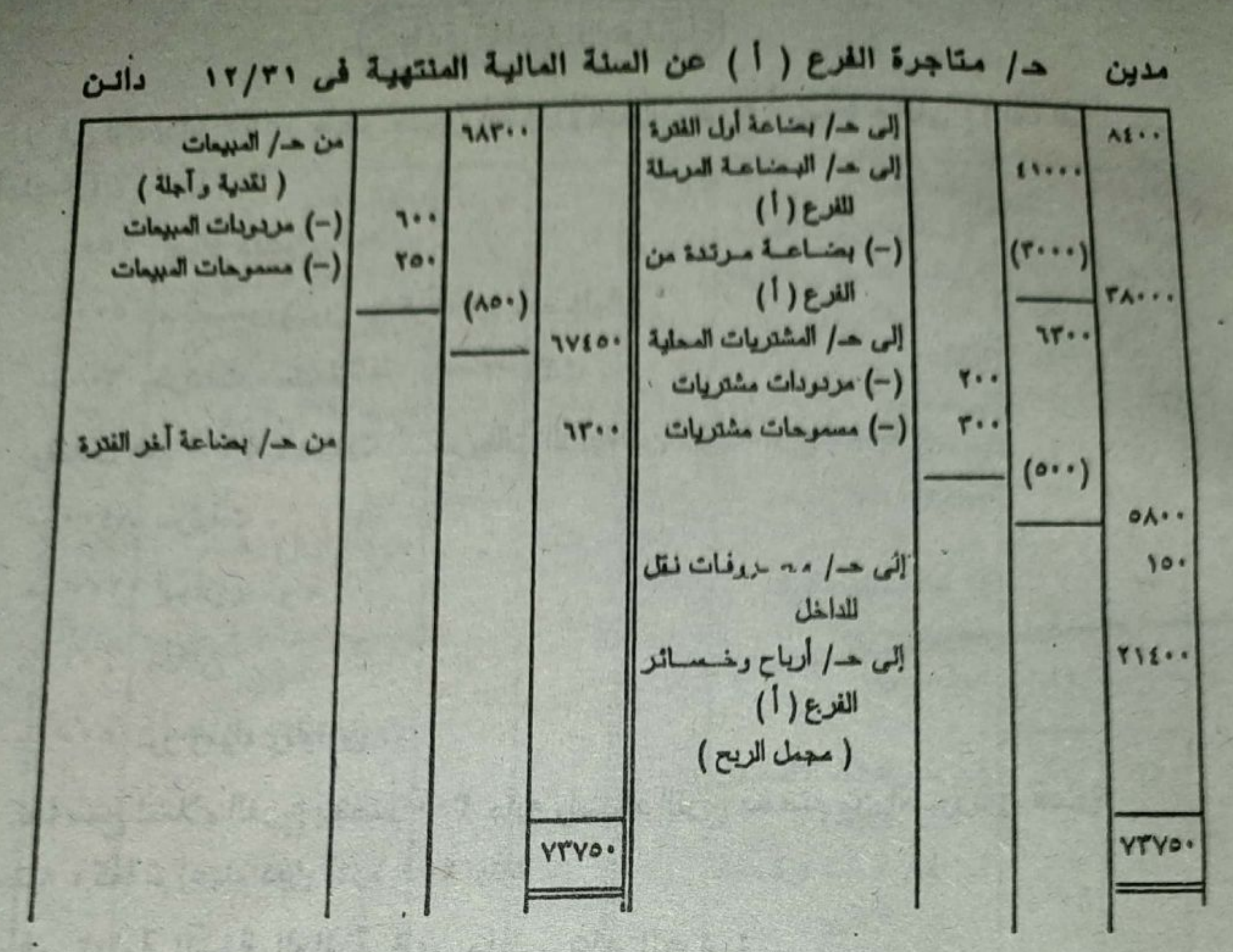
الحل

حـ/ بضاعة الفرع (أ)

مدين			دائن		
٨٤٠٠	رصيد بضاعة أول الفترة بالتكلفة	١/١	٦٢٠٠٠	من حـ/ النقدية فى الخزينة (مبيعات نقدية)	-
٤١٠٠٠	إلى حـ/ البضاعة المرسلة للفرع (أ)	-	٦٣٠٠	من حـ/ مدينى الفرع (مبيعات آجلة)	-
٦٣٠٠	إلى حـ/ دائنى الفرع (مشتريات محلية)	-	٣٠٠٠	من حـ/ البضاعة المرسلة للفرع (أ) (مرتجعات الفرع (أ))	-
٦٠٠	إلى حـ/ مدينى الفرع (مردودات المبيعات)	-	٢٠٠	من حـ/ دائنى الفرع (مردودات المشتريات)	-
٢٥٠	إلى حـ/ مدينى الفرع (مسموحات المبيعات)	-	٣٠٠	من حـ/ دائنى الفرع (مسموحات المشتريات)	-
١٥٠	إلى حـ/ النقدية فى الخزينة (مصروفات نقل المشتريات المحلية)	-	٦٣٠٠	رصيد مرحل فى ١٢/٣١ يمثل بضاعة آخر الفترة	
٢١٤٠٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر الفرع (أ)				
٧٨١٠٠			٧٨١٠٠		

ويمكن إعادة تصوير حساب بضاعة الفرع (أ) باعتباره حساب متاجرة على النحو التالى :

مدين حـ/ متاجرة الفرع (أ) عن السنة المالية المنتهية فى ١٢/٣١ دائن



٨٤٠٠			إلى حـ/ بضاعة أول الفترة		٦٨٣٠٠		من حـ/ المبيعات
	٤١٠٠٠		إلى حـ/ البضاعة المرسلة للفرع (أ)				(نقدية وآجلة)
	(٣٠٠٠)		(-) بضاعة مرتدة من الفرع (أ)			٦٠٠	(-) مردودات المبيعات
٣٨٠٠٠						٢٥٠	(-) مسموحات المبيعات
	٦٣٠٠		إلى حـ/ المشتريات المحلية	٦٧٤٥٠	(٨٥٠)		
		٢٠٠	(-) مردودات مشتريات				
		٣٠٠	(-) مسموحات مشتريات	٦٣٠٠			من حـ/ بضاعة آخر الفترة
	(٥٠٠)						
٥٨٠٠							
١٥٠			إلى حـ/ مصروفات نقل للداخل				
٢١٤٠٠			إلى حـ/ أرباح وخسائر الفرع (أ) (مجمل الربح)				
٧٣٧٥٠				٧٣٧٥٠			

٦ - حساب مصروفات الفرع :

يهدف هذا الحساب إلى تسجيل ومراقبة مصروفات الفرع البيعية والإدارية ولذلك :

يجعل مديناً : برصيد أول الفترة والذى يمثل المصروفات المدفوعة مقدماً (رصيد منقول) ، كما يجعل مديناً بالمصروفات التى يسددها الفرع أثناء الفترة ، (مع جعل حـ/ النقدية فى خزينة الفرع دائناً) ، ويجعل مديناً بالخصم المسموح به والديون المعدومة أثناء الفترة مع (جعل حـ/ مدينى الفرع دائناً) ، كما يجعل هذا الحساب مديناً أيضاً بالمصروفات التى يتحملها المركز الرئيسى لحساب الفرع ، (مع جعل حـ/ النقدية فى خزينة المركز الرئيسى دائناً) وكذلك يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة إهلاكات الأصول الثابتة بالفرع ، مع جعل حساب الأصول الثابتة بالفرع دائناً .

يجعل دائناً : برصيد آخر الفترة ويمثل المصروفات المستحقة عن الفترة السابقة (كرصيد منقول) والمصروفات المدفوعة مقدماً فى نهاية الفترة كرصيد مرحل .

ويقفل الفرق بين الجانبين فى حساب أرباح وخسائر الفرع وهو يمثل نصيب الفرع من المصروفات خلال الفترة

حالة عملية رقم (٢)

فى أول يناير ١٩٩٥ ظهر ضمن أصول وخصوم فرع أسيوط مايلى : (المبالغ بالجنيه) .

- ٣٥٠ إيجار مقدم .
- ٥٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها .
- ٦٠٠ مرتبات مستحقة - ٣٠٠٠ أثاث .

وخلال عام ١٩٩٥ ، سددت المصروفات التالية من خزينة فرع أسيوط :

- ٨٤٠٠ مرتبات .
- ١٢٠٠ إيجار .
- ٤٠٠ إعلان .
- ٥٠٠ نور ومياه وتليفون .

كما سمح لعملاء الفرع بخصم ٣٠٠ جنيه واستفاد الفرع بخصم من الموردين قدره ٨٠٠ جنيه ، كما تم إعدام دين قدره ٤٥٠ جنيه .

وفى نهاية السنة المالية ظهر مايلى عند الجرد :

١ - معدل إهلاك أثاث الفرع ١٠ ٪ سنوياً .

٢ - يكوّن مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها بمعدل ٥ ٪ من أرصدة مديلى فرع أسيوط وقيمتها ٩٠٠٠ جنيه .

٣ - هناك مرتبات مدفوعة مقدماً قيمتها ١٢٠ جنيه .

٤ - الإيجار الشهرى ١٥٠ جنيه .

٥ - نصيب الفرع من المُصروفات بالمركز الرئيسى ٦٠٠ جنيه .

والمطلوب : تصوير حساب مصروفات الفرع كما يظهر فى دفاتر المركز الرئيسى فى ١٩٩٥/١٢/٣١ .



مدين — حـ/ مصروفات فرع أسيوط — دائن

٩٥/١/١	رصيد منقول		١١٠٠	٩٥/١/١	رصيد منقول (إيجار مقدم أول الفترة)		٣٥٠
-	مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها	٥٠٠			إلى حـ/ النقدية فى الخزينة بالفرع		١٠٥٠٠
	مرتبات مستحقة	٦٠٠			مرتبات	٨٤٠٠	
-	من حـ/ دائنى الفرع		٨٠٠		إيجار	١٢٠٠	
	(خصم مكتسب)	٨٠٠			إعلان	٤٠٠	
					نور ومياه وتليفون	٥٠٠	
١٢/٣١	من حـ/ أرباح وخسائر فرع أسيوط		١١١٨٠		إلى حـ/ مدينى الفرع		٧٥٠
١٢/٣١	رصيد مرحل فى نهاية الفترة (مرتبات مدفوعة مقدماً)		١٢٠		خصم مسموح به	٣٠٠	
					ديون معدومة	٤٥٠	
					إلى حـ/ إهلاك الأصول الثابتة		٣٠٠
					إلى حـ/ المصروفات الإدارية (المركز الرئيسى)		٦٠٠
				١٢/٣١	رصيد مرحل (آخر الفترة)		٧٠٠
					مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	٤٥٠	
					إيجار مستحق	٢٥٠	
			١٣٢٠٠				١٣٢٠٠

٧ - حساب أرباح وخسائر الفرع :

يهدف هذا الحساب إلى تحديد صافى ربح أو خسارة الفرع فى نهاية الفترة ، ولذلك يفتح هذا الحساب فى نهاية السنة المالية ، لذلك :

يجعل هذا الحساب مديناً : بمجمل خسارة الفرع إن وجدت وكذلك ناتج حـ/ مصروفات الفرع بعد ترصيده .

ويجعل هذا الحساب دائناً : بمجمل ربح الفرع الناتج من حساب بضاعة الفرع (حـ/ متاجرة الفرع) وكذلك أى إيرادات أخرى .

وفيما يلى تصوير حـ/ أرباح وخسائر الفرع :

بهدف تطبيق نتائج حـ/ المتاجرة و حـ/ مصروفات الفرع السابق إعدادها لفرع أسيوط :

حـ/ أرباح وخسائر فرع أسيوط
عن الفترة المنتهية فى ١٩٩٥/١٢/٣١

مدين			دائن		
		إلى حـ/ مصروفات فرع أسيوط	٢١٤٠٠	٢١٤٠٠	من حـ/ متاجرة الفرع
	٧٦٨٠	مرتبات			
	١٨٠٠	إيجار			
	٤٠٠	إعلان			
	٥٠٠	نور ومياه وتليفون			
	٣٠٠	خصم مسموح به			
	٤٠٠	مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها			
	٣٠٠	إهلاك الأصول الثابتة			
	٦٠٠	مصروفات إدارية			
	١١٩٨٠	إجمالى المصروفات			
	(٨٠٠)	(-) خصم مكتسب			
١١١٨٠					
١٠٢٢٠		إلى حـ/ أرباح وخسائر العام			
٢١٤٠٠			٢١٤٠٠		

ويمكن إيضاح أرقام المصروفات الواردة فى حـ/ أرباح وخسائر فرع أسيوط على النحو التالى :

١ - مصروف المرتبات حُسب كما يلى :

جنيه	
٨٤٠٠	مرتبات مدفوعة خلال العام
(٦٠٠)	(-) مرتبات مستحقة أول الفترة
٧٨٠٠	
(١٢٠)	(-) مرتبات مقدمة آخر الفترة
٧٦٨٠	المصروفات التى تخص الفترة

٢ - مصروف الإيجار حُسب كما يلى :

جنيه	
٣٥٠	إيجار مقدم أول الفترة
١٢٠٠ +	إيجار مدفوع خلال الفترة
١٥٥٠	
١٨٠٠ (-)	الإيجار الذى يخص الفترة
٢٥٠	الإيجار المستحق فى نهاية الفترة

٣ - مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها حُسب كما يلى :

جنيه	
٥٠٠	مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها
(٤٥٠) (-)	ديون معدومة أثناء الفترة
٥٠	الباقى ويخصم من حساب مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها
	المطلوب تكوينه فى نهاية الفترة

∴ مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها فى نهاية الفترة = ٩٠٠٠ × $\frac{٥}{١٠٠}$ = ٤٥٠ جنيه

∴ يظهر رصيد حساب مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها كما يلى :

(المطلوب) ٤٥٠ - (الرصيد) ٥٠ = ٤٠٠ جنيه

ويمكن أن تعالج المصروفات والإيرادات الأخرى بنفس الطريقة السابقة .

وفيما يلى بيان بالحسابات التى يقوم المركز الرئيسى بإعدادها عند تحديد نتيجة نشاط الفروع غير المستقلة ، وذلك عن طريق المقارنة بين إيرادات ومصروفات الفرع :

١ - حـ/ بضاعة الفرع (حـ/ متاجرة الفرع) : لتحديد النتيجة الإجمالية للفرع (إجمالى ربح أو خسارة) .

٢ - حـ / بضاعة مرسلة للفرع : لتحديد تكلفة صافى البضاعة المرسلة من المركز الرئيسى للفرع .

٣ - حـ/ مصروفات الفرع : لتحديد قيمة المصروفات الخاصة بالفرع خلال الفترة .

٤ - حـ/ أرباح وخسائر الفرع : لتحديد النتيجة الصافية للفرع (صافى ربح أو خسارة) .

٥ – حـ/ أصول ثابتة بالفرع : لتحديد رصيد الأصول الثابتة لدى الفرع .

٦ – حـ/ مدينى الفرع : لتحديد رصيد عملاء الفرع فى نهاية الفترة .

٧ – حـ/ نقدية الفرع : لتحديد رصيد النقدية الموجودة بالفرع (نقداً / بالبنك) .

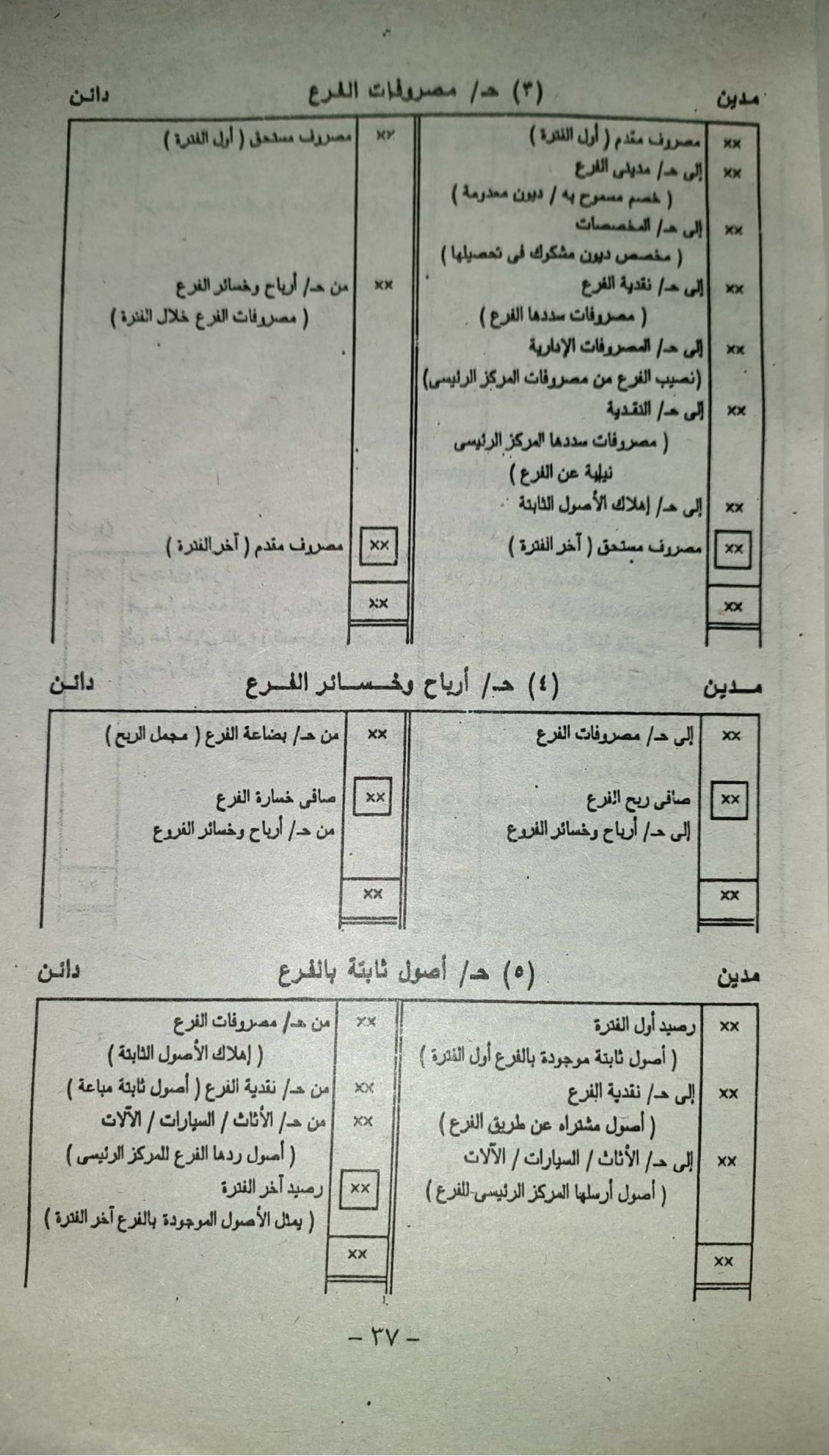
ويمكن تصوير هذه الحسابات كما يلى :

(١) حـ/ بضاعة الفرع (حـ/ متاجرة الفرع)

مبلغ	مدين	مبلغ	دائن
xx	رصيد البضاعة فى أول الفترة	xx	من حـ/ بضاعة مرسلة للفروع (تكلفة بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى)
xx	إلى حـ/ بضاعة مرسلة للفروع (تكلفة بضاعة أرسلها المركز الرئيسى للفرع)	xx	من حـ/ نقدية الفرع (مردودات مشتريات نقدية)
xx	إلى حـ/ نقدية الفرع (مشتريات الفرع النقدية)	xx	من حـ/ دائنى الفرع (مردودات مشتريات آجلة)
xx	إلى حـ/ دائنى الفرع (مشتريات الفرع الآجلة)	xx	من حـ/ نقدية الفرع (مبيعات نقدية)
xx	إلى حـ/ نقدية الفرع (مردودات مبيعات نقدية)	xx	من حـ/ مدينى الفرع (مبيعات آجلة)
xx	إلى حـ/ مدينى الفرع (مردودات مبيعات آجلة)	xx	رصيد البضاعة فى آخر الفترة
xx	إلى حـ/ نقدية الفرع (مصروفات نقل المشتريات)		
xx	إلى حـ/ النقدية (مصروفات مشتريات سددها المركز الرئيسى نيابة عن الفرع)		
xx	إجمالى ربح الفرع إلى حـ/ أرباح وخسائر الفرع	xx	إجمالى خسارة الفرع من حـ/ أرباح وخسائر الفرع
xx		xx	

(٢) حـ/ بضاعة مرسلة للفروع

مبلغ	مدين	مبلغ	دائن
xx	إلى حـ/ بضاعة الفرع (تكلفة بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى)	xx	من حـ/ بضاعة الفرع (تكلفة بضاعة أرسلها المركز الرئيسى للفرع)
xx	صافى تكلفة البضاعة المرسلة للفرع إلى حـ/ المتاجرة (المركز الرئيسى)		
xx		xx	



مدين **(٣) حـ/ مصروفات الفرع** دائن

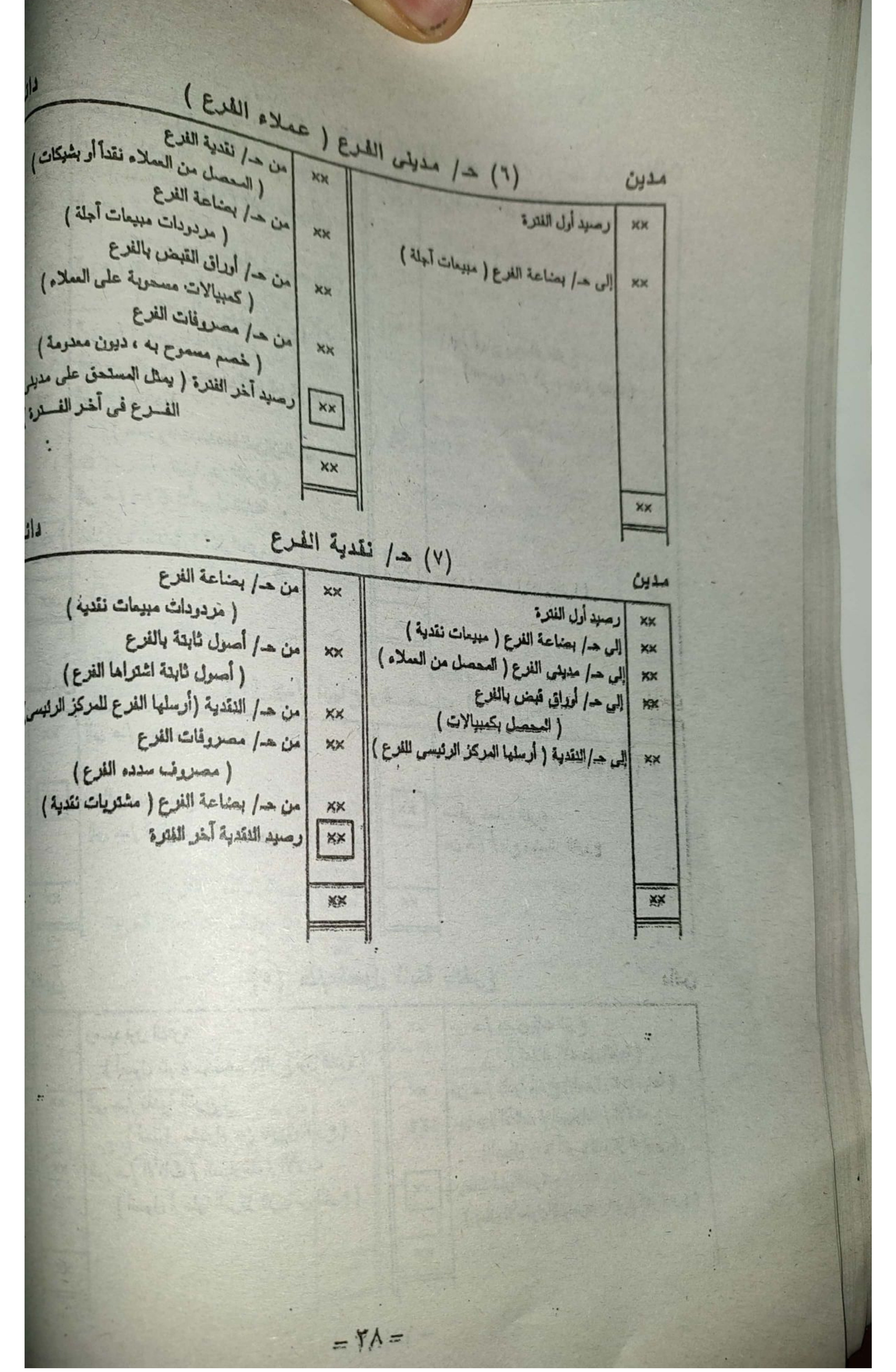
مدين		دائن	
xx	مصروف مقدم (أول الفترة)	xx	مصروف مستحق (أول الفترة)
xx	إلى حـ/ مدينى الفرع (خصم مسموح به / ديون معدومة)	xx	من حـ/ أرباح وخسائر الفرع (مصروفات الفرع خلال الفترة)
xx	إلى حـ/ المخصصات (مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها)		
xx	إلى حـ/ نقدية الفرع (مصروفات سددها الفرع)		
xx	إلى حـ/ المصروفات الإدارية (نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسى)		
xx	إلى حـ/ النقدية (مصروفات سددها المركز الرئيسى نيابة عن الفرع)		
xx	إلى حـ/ إهلاك الأصول الثابتة		
xx	مصروف مستحق (آخر الفترة)	xx	مصروف مقدم (آخر الفترة)
xx		xx	

مدين **(٤) حـ/ أرباح وخسائر الفرع** دائن

مدين		دائن	
xx	إلى حـ/ مصروفات الفرع	xx	من حـ/ بضاعة الفرع (مجمل الربح)
xx	صافى ربح الفرع إلى حـ/ أرباح وخسائر الفروع	xx	صافى خسارة الفرع من حـ/ أرباح وخسائر الفروع
xx		xx	

مدين **(٥) حـ/ أصول ثابتة بالفرع** دائن

مدين		دائن	
xx	رصيد أول الفترة (أصول ثابتة موجودة بالفرع أول الفترة)	xx	من حـ/ مصروفات الفرع (إهلاك الأصول الثابتة)
xx	إلى حـ/ نقدية الفرع (أصول مشتراه عن طريق الفرع)	xx	من حـ/ نقدية الفرع (أصول ثابتة مباعة)
xx	إلى حـ/ الأثاث / السيارات / الآلات (أصول أرسلها المركز الرئيسى للفرع)	xx	من حـ/ الأثاث / السيارات / الآلات (أصول ردها الفرع للمركز الرئيسى)
		xx	رصيد آخر الفترة (يمثل الأصول الموجودة بالفرع آخر الفترة)
xx		xx	



(٦) حـ/ مديني الفرع (عملاء الفرع)

مدين		دائن	
xx	رصيد أول الفترة	xx	من حـ/ نقدية الفرع (المحصل من العملاء نقداً أو بشيكات)
xx	إلى حـ/ بضاعة الفرع (مبيعات آجلة)	xx	من حـ/ بضاعة الفرع (مردودات مبيعات آجلة)
		xx	من حـ/ أوراق القبض بالفرع (كمبيالات مسحوبة على العملاء)
		xx	من حـ/ مصروفات الفرع (خصم مسموح به ، ديون معدومة)
		xx	رصيد آخر الفترة (يمثل المستحق على مديني الفرع في آخر الفترة)
xx		xx	

(٧) حـ/ نقدية الفرع

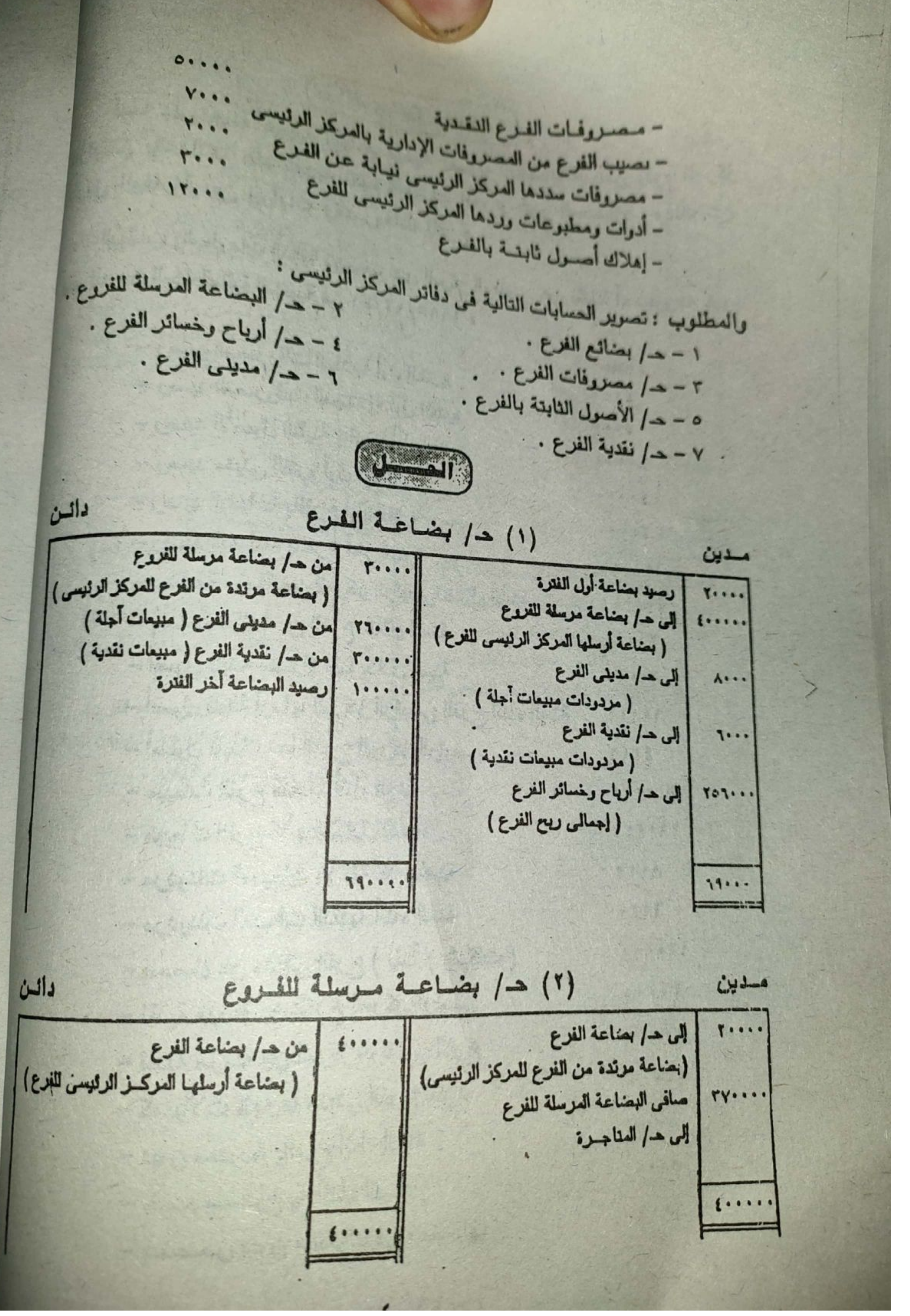
مدين		دائن	
xx	رصيد أول الفترة	xx	من حـ/ بضاعة الفرع (مردودات مبيعات نقدية)
xx	إلى حـ/ بضاعة الفرع (مبيعات نقدية)	xx	من حـ/ أصول ثابتة بالفرع (أصول ثابتة اشتراها الفرع)
xx	إلى حـ/ مديني الفرع (المحصل من العملاء)	xx	من حـ/ النقدية (أرسلها الفرع للمركز الرئيسي)
xx	إلى حـ/ أوراق قبض بالفرع (المحصل بكمبيالات)	xx	من حـ/ مصروفات الفرع (مصروف سدده الفرع)
xx	إلى حـ/ النقدية (أرسلها المركز الرئيسي للفرع)	xx	من حـ/ بضاعة الفرع (مشتريات نقدية)
		xx	رصيد النقدية آخر الفترة
xx		xx	

حالة عملية رقم (٨)

فيما يلي حالة عملية توضح كيفية تصوير الحسابات التى يقوم المركز الرئيسى بإعدادها عند تحديد نتيجة نشاط الفرع غير المستقل ، وذلك عن طريق المقارنة بين إيرادات ومصروفات الفرع .

البيانات والمعلومات التالية تجمعت لدى المركز الرئيسى عن نشاط أحد فروعه غير المستقلة عن السنة المالية المنتهية فى ١٩٩٥/١٢/٣١ :

	جنيه
- رصيد المصروفات المقدمة أول الفترة	٤٠٠٠
- رصيد المصروفات المستحقة أول الفترة	٢٠٠٠
- رصيد الأصول الثابتة بالفرع أول الفترة	٨٠٠٠٠
- رصيد مدينى الفترة أول لفترة	٤٠٠٠٠
- رصيد البضاعة بالفرع أول الفترة	٢٠٠٠٠
- رصيد البضاعة بالفرع آخر الفترة	١٠٠٠٠٠
- بضاعة مرسلة من المركز الرئيسى خلال السنة	٤٠٠٠٠٠
- بضاعة مرتدة من الفرع خلال السنة	٣٠٠٠٠
- أصول ثابتة مشتراة نقداً خلال السنة	٢٠٠٠٠
- أصول ثابتة أرسلها المركز الرئيسى للفرع أثناء السنة	١٠٠٠٠
- أصول ثابتة ردها الفرع للمركز الرئيسى	٤٠٠٠
- مبيعات الفرع النقدية أثناء السنة	٣٠٠٠٠٠
- مبيعات الفرع الآجلة خلال السنة	٢٦٠٠٠٠
- مردودات المبيعات الآجلة أثناء السنة	٨٠٠٠
- مردودات المبيعات النقدية أثناء السنة	٦٠٠٠
- محصل من مدينى الفرع (نقداً / بشيكات)	١٦٠٠٠٠
- نقدية مرسلة من الفرع للمركز الرئيسى	٣٠٠٠٠
- نقدية مرسلة من المركز الرئيسى للفرع	٢٠٠٠٠
- كمبيالات ظهرها مدينى الفرع للفرع	٤٠٠٠٠
- ديون معدومة بالفرع أثناء السنة	٥٠٠٠
- خصم مسموح به أثناء السنة	٥٠٠٠
- مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	٦٠٠٠



- مصروفات الفرع النقدية	٥٠٠٠٠
- نصيب الفرع من المصروفات الإدارية بالمركز الرئيسى	٧٠٠٠
- مصروفات سددها المركز الرئيسى نيابة عن الفرع	٢٠٠٠
- أدوات ومطبوعات وردها المركز الرئيسى للفرع	٣٠٠٠
- إهلاك أصول ثابتة بالفرع	١٢٠٠٠

والمطلوب : تصوير الحسابات التالية فى دفاتر المركز الرئيسى :

١ - حـ/ بضائع الفرع .
٢ - حـ/ البضاعة المرسلة للفروع .
٣ - حـ/ مصروفات الفرع .
٤ - حـ/ أرباح وخسائر الفرع .
٥ - حـ/ الأصول الثابتة بالفرع .
٦ - حـ/ مدينى الفرع .
٧ - حـ/ نقدية الفرع .

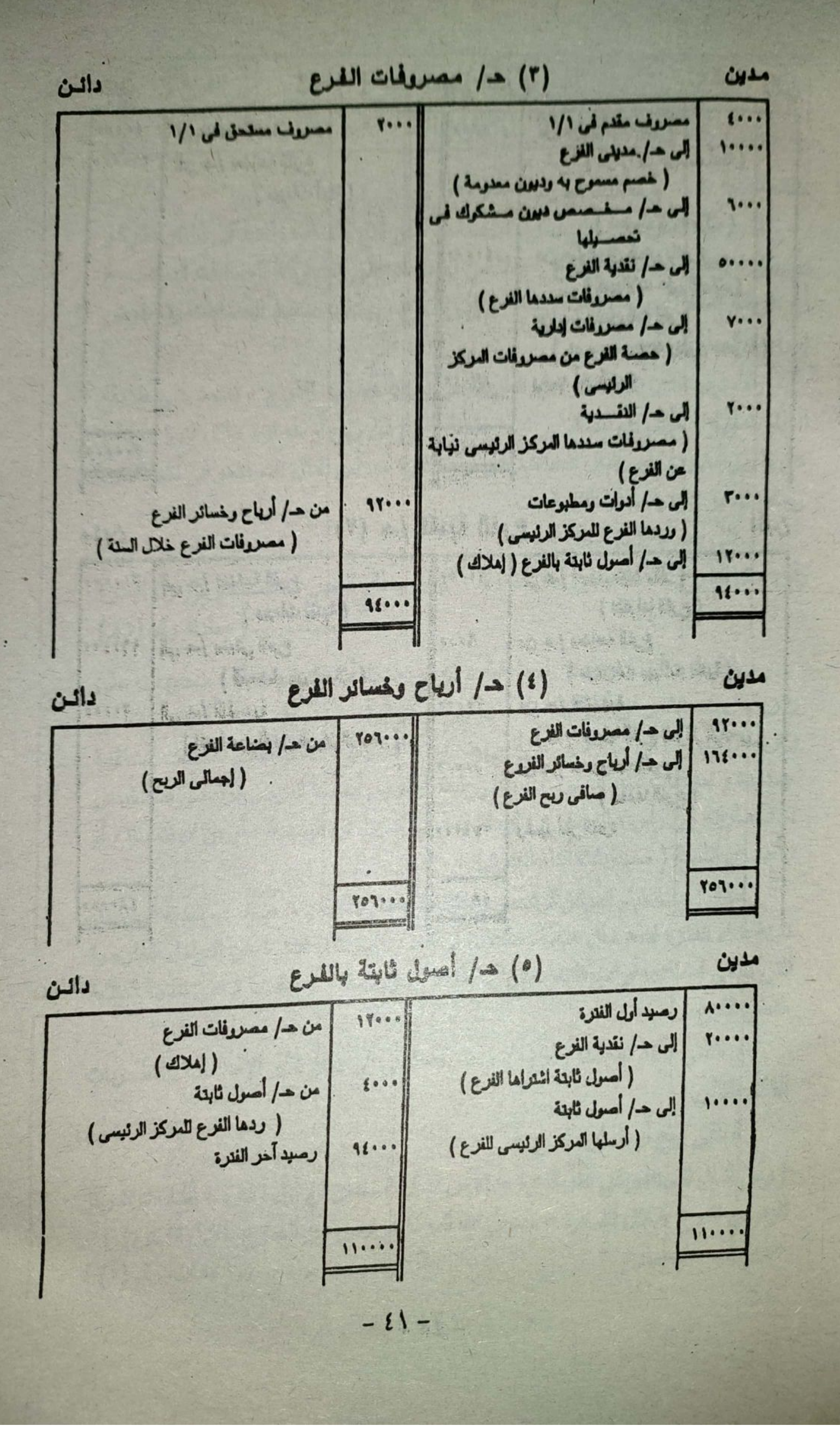
الحل

(١) حـ/ بضاعة الفرع

مدين (مبلغ)	مدين (بيان)	دائن (مبلغ)	دائن (بيان)
٢٠٠٠٠	رصيد بضاعة أول الفترة	٣٠٠٠٠	من حـ/ بضاعة مرسلة للفروع
			(بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى)
٤٠٠٠٠٠	إلى حـ/ بضاعة مرسلة للفروع	٢٦٠٠٠٠	من حـ/ مدينى الفرع (مبيعات آجلة)
	(بضاعة أرسلها المركز الرئيسى للفرع)	٣٠٠٠٠٠	من حـ/ نقدية الفرع (مبيعات نقدية)
٨٠٠٠	إلى حـ/ مدينى الفرع	١٠٠٠٠٠	رصيد البضاعة آخر الفترة
	(مردودات مبيعات آجلة)		
٦٠٠٠	إلى حـ/ نقدية الفرع		
	(مردودات مبيعات نقدية)		
٢٥٦٠٠٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر الفرع		
	(إجمالى ربح الفرع)		
٦٩٠٠٠٠		٦٩٠٠٠٠	

(٢) حـ/ بضاعة مرسلة للفروع

مدين (مبلغ)	مدين (بيان)	دائن (مبلغ)	دائن (بيان)
٢٠٠٠٠	إلى حـ/ بضاعة الفرع	٤٠٠٠٠٠	من حـ/ بضاعة الفرع
	(بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى)		(بضاعة أرسلها المركز الرئيسى للفرع)
٣٧٠٠٠٠	صافى البضاعة المرسلة للفرع		
	إلى حـ/ المتاجرة		
٤٠٠٠٠٠		٤٠٠٠٠٠	



(٣) حـ/ مصروفات الفرع

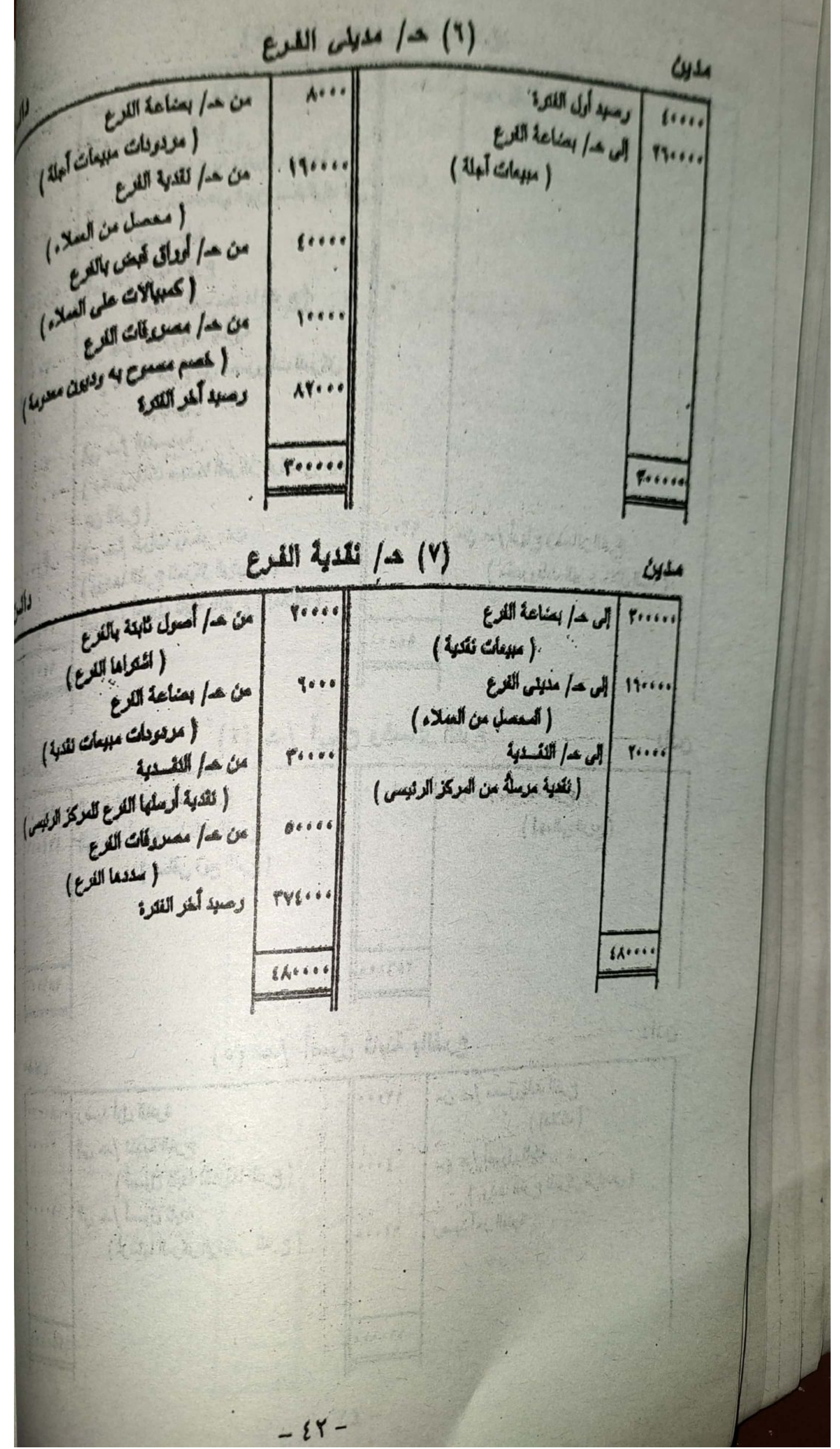
مدين		دائن	
٤٠٠٠	مصروف مقدم فى ١/١	٢٠٠٠	مصروف مستحق فى ١/١
١٠٠٠٠	إلى حـ/ مدينى الفرع (خصم مسموح به وديون معدومة)		
٦٠٠٠	إلى حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها		
٥٠٠٠٠	إلى حـ/ نقدية الفرع (مصروفات سددها الفرع)		
٧٠٠٠	إلى حـ/ مصروفات إدارية (حصة الفرع من مصروفات المركز الرئيسى)		
٢٠٠٠	إلى حـ/ النقدية (مصروفات سددها المركز الرئيسى نيابة عن الفرع)		
٣٠٠٠	إلى حـ/ أدوات ومطبوعات (وردها الفرع للمركز الرئيسى)	٩٢٠٠٠	من حـ/ أرباح وخسائر الفرع (مصروفات الفرع خلال السنة)
١٢٠٠٠	إلى حـ/ أصول ثابتة بالفرع (إملاك)		
٩٤٠٠٠		٩٤٠٠٠	

(٤) حـ/ أرباح وخسائر الفرع

مدين		دائن	
٩٢٠٠٠	إلى حـ/ مصروفات الفرع	٢٥٦٠٠٠	من حـ/ بضاعة الفرع (إجمالى الربح)
١٦٤٠٠٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر الفروع (صافى ربح الفرع)		
٢٥٦٠٠٠		٢٥٦٠٠٠	

(٥) حـ/ أصول ثابتة بالفرع

مدين		دائن	
٨٠٠٠٠	رصيد أول الفترة	١٢٠٠٠	من حـ/ مصروفات الفرع (إملاك)
٢٠٠٠٠	إلى حـ/ نقدية الفرع (أصول ثابتة اشتراها الفرع)	٤٠٠٠	من حـ/ أصول ثابتة (وردها الفرع للمركز الرئيسى)
١٠٠٠٠	إلى حـ/ أصول ثابتة (أرسلها المركز الرئيسى للفرع)	٩٤٠٠٠	رصيد آخر الفترة
١١٠٠٠٠		١١٠٠٠٠	



(٦) حـ/ مدينى الفرع

مدين		دائن	
٤٠٠٠٠	رصيد أول الفترة	٨٠٠٠	من حـ/ بضاعة الفرع (مردودات مبيعات آجلة)
٢٦٠٠٠٠	إلى حـ/ بضاعة الفرع (مبيعات آجلة)	١٩٠٠٠٠	من حـ/ نقدية الفرع (محصل من العملاء)
		٤٠٠٠٠	من حـ/ أوراق قبض بالفرع (كمبيالات على العملاء)
		١٠٠٠٠	من حـ/ مصروفات الفرع (خصم مسموح به وديون معدومة)
		٨٢٠٠٠	رصيد آخر الفترة
٣٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠	

(٧) حـ/ نقدية الفرع

مدين		دائن	
٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/ بضاعة الفرع (مبيعات نقدية)	٢٠٠٠٠	من حـ/ أصول ثابتة بالفرع (اشتراها الفرع)
١٩٠٠٠٠	إلى حـ/ مدينى الفرع (المحصل من العملاء)	٦٠٠٠	من حـ/ بضاعة الفرع (مردودات مبيعات نقدية)
٢٠٠٠٠	إلى حـ/ النقـدية (نقدية مرسلة من المركز الرئيسى)	٣٠٠٠٠	من حـ/ النقـدية (نقدية أرسلها الفرع للمركز الرئيسى)
		٥٠٠٠٠	من حـ/ مصروفات الفرع (سددها الفرع)
		٣٧٤٠٠٠	رصيد آخر الفترة
٤٨٠٠٠٠		٤٨٠٠٠٠	

مقـــدمـــة :

تقوم هذه الطريقة ، على أساس الاعتماد على فتح حساب واحد فى دفاتر المركز الرئيسى ، يسمى **حساب الفرع** ، بدلاً من الاعتماد على مجموعة الحسابات المستخدمة فى طريقة المقارنة بين إيرادات ومصروفات الفرع ، بهدف ضغط الحسابات وتخفيض إجراءات العمل المحاسبى .

والأسلوب الذى تقوم عليه هذه الطريقة فى إعداد **حساب الفرع** ، تعتمد على طريقة **القيد المفرد** ، حيث يتم استخراج نتيجة نشاط الفرع من ربح أو خسارة خلال فترة معينة ، عن طريق مقارنة رأس المال المستثمر فى أول الفترة ، برأس المال المستثمر فى آخر الفترة ويمكن تفسير ذلك بالمعادلة التالية :

صافى ربح أو خسارة الفرع =

رأس مال الفرع المستثمر فى آخر الفترة - رأس مال الفرع المستثمر فى أول الفترة .... (معادلة رقم (١))

ويفترض فى المعادلة السابقة ، أنه لم تحدث أية إضافات أو مسحوبات على رأس المال المستثمر فى أول الفترة ، أى أن المركز الرئيسى لم يقم بزيادة استثماراته فى رأس مال الفرع ، أى لم يرسل نقدية أو بضائع أو أصول ثابتة أو تقديم خدمات إضافية جديدة (إضافات أثناء الفترة) ، وعلى العكس لم يقم أيضاً المركز الرئيسى بتخفيض استثماراته فى رأس مال الفرع ، أى لم يسحب جزءاً من النقدية ، أو من البضائع أو الأصول الثابتة (مسحوبات أثناء الفترة) .

أما فى حالة قيام المركز الرئيسى بإضافة استثمارات جديدة أو سحب نقدية أو أصول ثابتة أثناء الفترة فتعد مثل هذه الإضافات أو المسحوبات أثناء الفترة من العوامل الخارجية التى ينبغى إضافتها أو استبعادها حتى لا تختلط بالعوامل الداخلية المؤثرة على نتيجة النشاط الفعلى للفرع .

وبالتالى تأخذ المعادلة رقم (١) ، بعد الأخذ فى الاعتبار تأثير الإضافات والمسحوبات الشكل التالى :

صافى ربح أو خسارة الفرع =

[رأس المال المستثمر فى آخر الفترة - (رأس المال المستثمر فى أول الفترة + إضافات المركز الرئيسى للفرع خلال الفترة - مسحوبات المركز الرئيسى من الفرع خلال الفترة)] =

+ ربح أو - خسارة . ... (معادلة رقم (٢))

ويفك القوس الصغير فى المعادلة السابقة فإن (١) :

صافى ربح أو خسارة الفرع = رأس المال المستثمر فى أول الفترة - إضافات المركز الرئيسى للفرع خلال الفترة + مسحوبات المركز الرئيسى من الفرع خلال الفترة .

رأس المال المستثمر فى آخر الفترة - رأس المال المستثمر فى أول الفترة - إضافات المركز الرئيسى للفرع خلال الفترة + مسحوبات المركز الرئيسى من الفرع خلال الفترة .... (معادلة رقم (٣))

وبما أن رأس مال الفرع = أصول الفرع - خصوم الفرع

وبالتعويض فى المعادلة السابقة ، فإنها تأخذ الشكل التالى :

صافى ربح أو خسارة الفرع = (أصول الفرع آخر الفترة - خصوم الفرع آخر الفترة)

- (أصول الفرع أول الفترة - خصوم الفرع أول الفترة)

- إضافات المركز الرئيسى للفرع خلال الفترة

+ مسحوبات المركز الرئيسى من الفرع خلال الفترة.

.... (معادلة رقم (٤))

وعلى ذلك يمكن استخراج نتيجة نشاط الفرع من ربح أو خسارة كما يلى :

صافى ربح أو خسارة الفرع = أصول الفرع آخر الفترة - خصوم الفرع آخر الفترة
- أصول الفرع أول الفترة + خصوم الفرع أول
الفترة - إضافات المركز الرئيسى للفرع +
مسحوبات المركز الرئيسى من الفرع

.... (معادلة رقم (٥))

ويمكن وضع المعادلة السابقة فى شكل حساب ، يطلق عليه { حساب الفرع } والذى يمكن من خلاله تحديد نتيجة نشاط الفرع من ربح أو خسارة ، مع الأخذ فى الاعتبار ما يلى :

١ - يجعل حساب الفرع مديناً بالعناصر السالبة فى المعادلة رقم (٥) .

٢ - يجعل حساب الفرع دائناً بالعناصر الموجبة فى المعادلة رقم (٥) .

٣ - ينبغى ترتيب عناصر المعادلة فى حساب الفرع بحسب التسلسل الزمنى لعناصرها وهى كما يلى :

---

(١) يلاحظ أن القوس الصغير يبدأ بإشارة جبرية بالسالب ، وبالتالى فإن ضرب سالب فى موجب بسالب وضرب سالب فى سالب بموجب ، لذلك أخذت المعادلة الشكل رقم (٣) .

Scanned with CamScanner

(أ) عناصر أول الفترة (أصول وخصوم الفرع أول الفترة) .

(ب) الإضافات والمسحوبات أثناء الفترة .

(جـ) عناصر آخر الفترة (أصول وخصوم الفرع آخر الفترة) .

وبالتالى يأخذ حساب الفرع الشكل التالى :

مدين (عناصر سالبة) ح/ الفـــرع دائن (عناصر موجبة)

	×	أصول الفرع أول الفترة (عناصر سالبة)		×	خصوم الفرع أول الفترة (عناصر موجبة)
xx			xx		
	×	إضافات المركز الرئيسى للفرع أثناء الفترة (عناصر سالبة)		×	مسحوبات المركز الرئيسى من الفرع أثناء الفترة (عناصر موجبة)
xx			xx		
	×	خصوم الفرع آخر الفترة (عناصر سالبة)		×	أصول الفرع آخر الفترة (عناصر موجبة)
xx			xx		
×		صافى ربح الفترة إلى حـ/ أرباح وخسائر الفروع	×		صافى خسارة الفترة من حـ/ أرباح وخسائر الفروع
xx			xx		

يتضح من حساب (الفرع) السابق ، أنه ، ينقسم إلى ثلاثة مراحل يمكن تحديدها كما يلى :

المرحلة الأولى : تهدف إلى استخراج رأس مال الفرع أول الفترة ، حيث تظهر أصول الفرع أول الفترة فى الجانب المدين ، وخصوم الفرع أول الفترة فى الجانب الدائن .

المرحلة الثانية : تهدف إلى إثبات التعديلات التى حدثت على رأس مال الفرع أول الفترة من إضافات أو مسحوبات، تمت أثناء الفترة بين المركز الرئيسى والفرع ، وبالتالى يجعل هذا الحساب مديناً بالإضافات التى تمت أثناء الفترة ، أى بما يقدمه المركز الرئيسى للفرع من نقدية أو بضائع أو أصول ثابتة أو خدمات .

ودائناً بالمسحوبات التى تمت أثناء الفترة بما يقدمه الفرع من نقدية أو بضائع أو أصول ثابتة أو خدمات للمركز الرئيسى .

المرحلة الثالثة : تهدف إلى استخراج رأس مال الفرع آخر الفترة ، حيث تظهر خصوم الفرع آخر الفترة فى الجانب المدين ، وأصول الفرع آخر الفترة فى الجانب الدائن .

وفقاً لذلك :

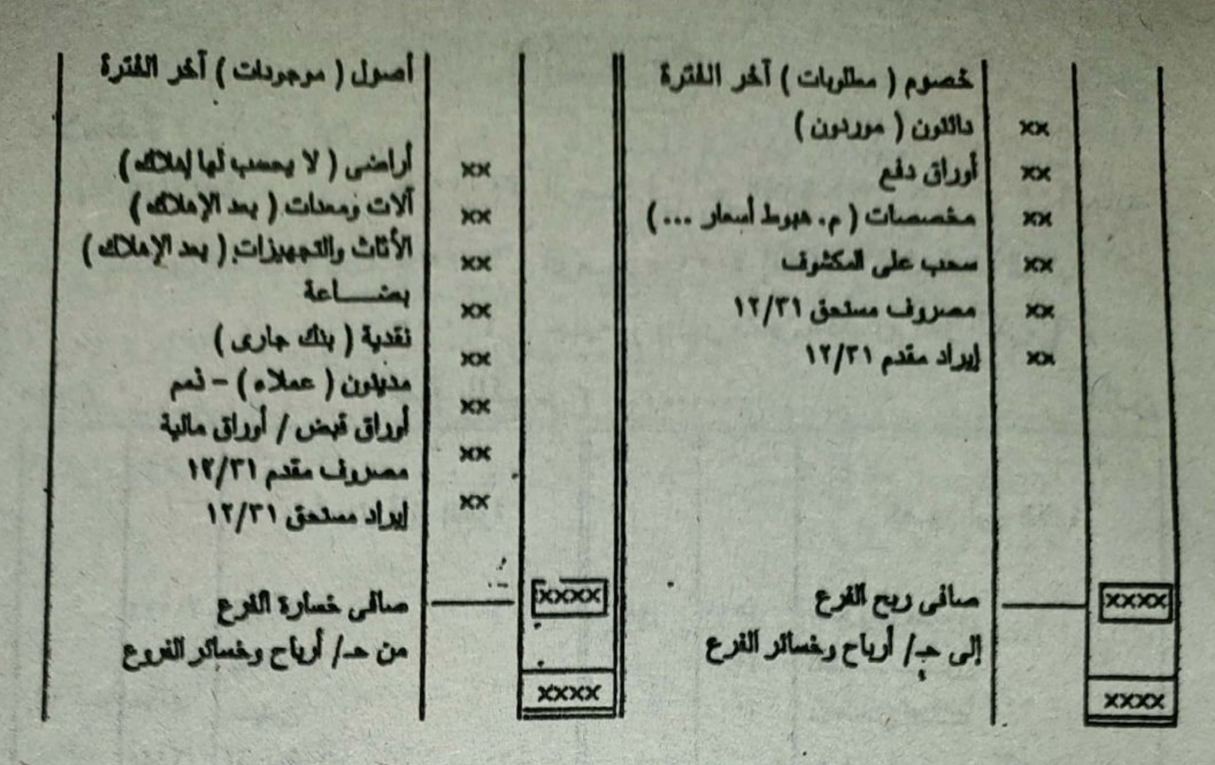
يمثل الفرق بين جانبي حساب الفرع ، صافى ربح الفرع وذلك إذا زاد مجموع الجانب الدائن على مجموع الجانب المدين ، وصافى خسارة الفرع إذا زاد مجموع الجانب المدين على مجموع الجانب الدائن .

وبطبيعة الحال ، فإنه لا يمكن تصوير حساب الفرع فى دفاتر المركز الرئيسى ، إلا إذا توافرت المعلومات الدقيقة الخاصة بأصول وخصوم الفرع أول وآخر الفترة ، وكذلك التغيرات التى طرأت على رأس مال الفرع أول الفترة من إضافات ومسحوبات .

ويمكن تصوير حساب الفرع وفقاً لتقسيمه إلى ثلاثة مراحل كما يلى :

مدين (عناصر سالبة) حـ/ الفـــرع دائن (عناصر موجبة)

		مدين	دائن		
		أصول (موجودات) أول الفترة	خصوم (مطلوبات) أول الفترة		
	xx	أراضى (لا يحسب لها إهلاك)	دائنون (موردون) - مطلوبات	xx	
	xx	آلات ومعدات (لا يحسب لها إهلاك لأنها أول الفترة)	أوراق دفع - (كمبيالات على الفرع)	xx	
	xx	أثاث وتجهيزات	مخصصات - (م. د. م فيها / م. هبوط أسعار أوراق مالية)	xx	
	xx	مبانى وإنشاءات	سحب على المكشوف	xx	
	xx	نقدية / بنك / بضاعة	مصروف مستحق ١/١	xx	
	xx	مدينون / عملاء (ذمم)	إيراد مقدم ١/١	xx	
	xx	أوراق قبض (كمبيالات)			
	xx	أوراق مالية (أسهم / سندات)			
	xx	مصروف مقدم ١/١			
	xx	إيراد مستحق ١/١			
xxxx					xxxx
		إضافات المركز الرئيسى للفرع	مسحوبات المركز الرئيسى من الفرع		
	xx	إلى حـ/ بضاعة مرسلة للفروع (أرسلها المركز)	من حـ/ بضاعة مرسلة للفروع (مرتدة للمركز)	xx	
	xx	إلى حـ/ النقدية (بنك جارى) (أرسلها المركز)	من حـ/ النقدية (بنك جارى) (أرسلها الفرع)	xx	
	xx	إلى حـ/ النقدية (مصروف على الفرع سدده المركز)	من حـ/ الإيجار ، الإعلان (مصروف على المركز سدده الفرع)	xx	
	xx	إلى حـ/ الأثاث / الآلات (أصول أرسلها المركز)	من حـ/ الأثاث / الآلات (أرسلها الفرع)	xx	
xxxx					xxxx



خصوم (مطلوبات) آخر الفترة		أصول (موجودات) آخر الفترة	
دائنون (موردون)	xx	أراضى (لا يحسب لها إهلاك)	xx
أوراق دفع	xx	آلات ومعدات (بعد الإهلاك)	xx
مخصصات (م. هبوط أسعار ...)	xx	الأثاث والتجهيزات (بعد الإهلاك)	xx
سحب على المكشوف	xx	بضـــاعة	xx
مصروف مستحق ١٢/٣١	xx	نقدية (بنك جارى)	xx
إيراد مقدم ١٢/٣١	xx	مدينون (عملاء) - نمم	xx
		أوراق قبض / أوراق مالية	xx
		مصروف مقدم ١٢/٣١	xx
		إيراد مستحق ١٢/٣١	xx
صافى ربح الفرع إلى حـ/ أرباح وخسائر الفرع	xxxx	صافى خسارة الفرع من حـ/ أرباح وخسائر الفروع	xxxx
	xxxx		xxxx

حالة عملية رقم (٩)

فيما يلى البيانات الخاصة بأحد الفروع غير المستقلة عن عام ١٩٩٥ :

أولاً : أصول وخصوم الفرع فى أول الفترة :

٢٠٠٠٠ أثـــاث ، ٨٠٠٠٠ بضــاعة ، ٨٠٠٠ مديـــون ، ٢٠٠٠ نقدية

١٠٠٠ مصروف مقـــدم ، ١٥٠٠ مصروف مستحق ، ٢٥٠٠ دائنـــــون

٢٠٠٠ مخصص إهلاك .

ثانياً : أصول وخصوم الفرع فى آخر الفترة :

٢٠٠٠٠ أثاث (معدل الإهلاك ١٠٪) ، ٨٧٠٠٠ بضاعة ، ٩١٠٠ مديلون

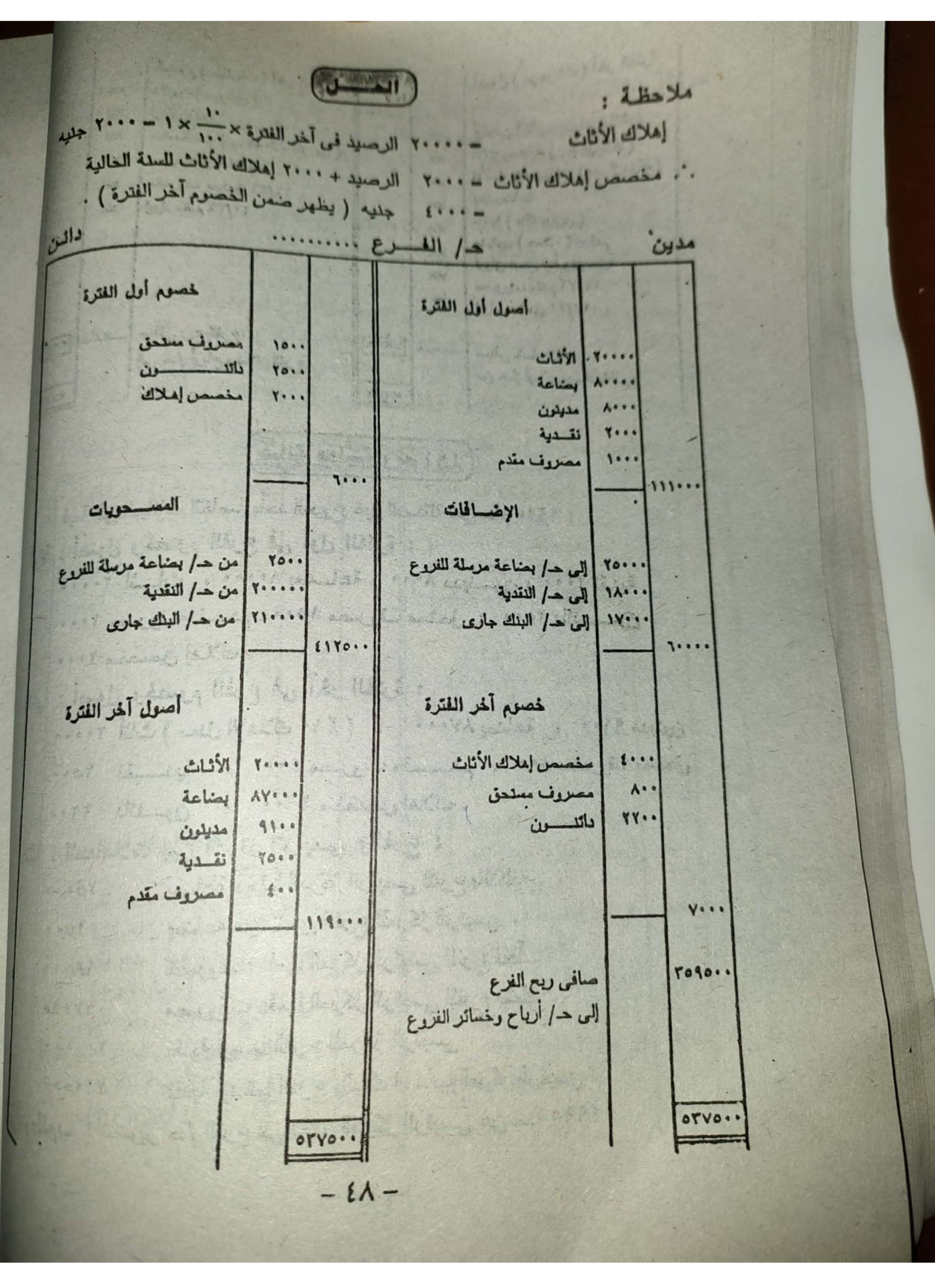
٢٥٠٠ نقـــدية ، ٤٠٠ مصروف مقـــــدم ، ٨٠٠ مصروف مستحق

٢٢٠٠ دائنـــون ، ٢٠٠٠ مخصص إهلاك .

ثالثاً : المعاملات بين المركز الرئيسى والفرع :

٢٥٠٠٠	بضاعة أرسلها المركز الرئيسى للفرع بالتكلفة .
٢٥٠٠	بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى .
١٨٠٠٠	مصروفات دفعها المركز الرئيسى للفرع نقداً .
١٧٠٠٠	مصروفات دفعها المركز الرئيسى للفرع بشيك .
٢٠٠٠٠٠	نقدية أرسلها الفرع للمركز الرئيسى .
٢١٠٠٠٠	نقدية أودعها الفرع بالبنك لحساب المركز الرئيسى .

والمطلوب : تصوير حـ/ الفرع فى دفاتر المركز الرئيسى عن سنة ١٩٩٥ .



الحـــل

ملاحظة :

إهلاك الأثاث = ٢٠٠٠٠ الرصيد فى آخر الفترة × $\frac{١٠}{١٠٠}$ × ١ = ٢٠٠٠ جنيه

∴ مخصص إهلاك الأثاث = ٢٠٠٠ الرصيد + ٢٠٠٠ إهلاك الأثاث للسنة الحالية

= ٤٠٠٠ جنيه (يظهر ضمن الخصوم آخر الفترة) .

مدين ـ ح/ الفـــرع .... ـ دائن

مدين: إجمالى	مدين: تفصيلى	البيان (مدين)	دائن: إجمالى	دائن: تفصيلى	البيان (دائن)
		أصول أول الفترة			**خصوم أول الفترة**
	٢٠٠٠٠	الأثاث		١٥٠٠	مصروف مستحق
	٨٠٠٠٠	بضاعة		٢٥٠٠	دائنـــــون
	٨٠٠٠	مدينون		٢٠٠٠	مخصص إهلاك
	٢٠٠٠	نقـدية			
	١٠٠٠	مصروف مقدم			
١١١٠٠٠			٦٠٠٠		
		الإضـافات			**المسـحوبات**
	٢٥٠٠٠	إلى ح/ بضاعة مرسلة للفروع		٢٥٠٠	من ح/ بضاعة مرسلة للفروع
	١٨٠٠٠	إلى ح/ النقدية		٢٠٠٠٠٠	من ح/ النقدية
	١٧٠٠٠	إلى ح/ البنك جارى		٢١٠٠٠٠	من ح/ البنك جارى
٦٠٠٠٠			٤١٢٥٠٠		
		خصوم آخر الفترة			**أصول آخر الفترة**
	٤٠٠٠	مخصص إهلاك الأثاث		٢٠٠٠٠	الأثاث
	٨٠٠	مصروف مستحق		٨٧٠٠٠	بضاعة
	٢٢٠٠	دائنـــون		٩١٠٠	مدينون
				٢٥٠٠	نقـدية
				٤٠٠	مصروف مقدم
٧٠٠٠			١١٩٠٠٠		
٣٥٩٥٠٠		صافى ربح الفرع إلى ح/ أرباح وخسائر الفروع			
٥٣٧٥٠٠			٥٣٧٥٠٠		

حالة عملية رقم (١٠)

فيما يلى البيانات الخاصة بأحد الفروع غير المستقلة عن عام ١٩٩٥ :

أولاً : أصول وخصوم الفرع أول الفترة :

٢٠٠٠٠ عقارات ، ٣٠٠٠٠ الأثاث ، ٥٠٠٠ مديلون ، ٣٠٠٠ أوراق قبض ، ٤٠٠ مصروف مقدم ، ٣٠٠ مصروف مستحق ، ٤٠٠٠ دائنون ، ٢٠٠ إيراد مقدم ، ١٠٠ إيراد مستحق ، ٢٥٠٠ مخصص إهلاك عقارات ، ٢٠٠٠ مخصص إهلاك الأثاث ، ٢٠٠٠ أوراق دفع ، ٩٠٠٠ بضاعة ، ٥٠٠٠ نقدية بالخزينة ، ١٠٠٠ أوراق مالية .

ثانياً : أصول وخصوم الفرع آخر الفترة :

٢٠٠٠٠ عقارات ، ٤٠٠٠٠ الأثاث ، ٢٠٠٠ مديلون ، ١٠٠٠ أوراق قبض ، ٣٠٠ مصروف مقدم ، ١٠٠ مصروف مستحق ، ١٠٠٠ دائنون ، ١٥٠ إيراد مقدم ، ٢٠٠ إيراد مستحق ، ١٥٠٠ أوراق دفع ، ١٢٠٠٠ بضاعة ، ١٠٠٠٠ بنك جارى ، ٢٠٠٠ أوراق مالية .

ثالثاً : المعاملات بين المركز الرئيسى والفرع :

١٠٠٠٠ بضاعة مرسلة للفرع ، ٤٠٠٠ بضاعة مرتدة من الفرع ، ١٥٠٠٠ نقدية مرسلة من الفرع ، ٥٠٠٠ نقدية مردعة بالبنك لحساب الفرع ، ١٠٠٠ مرتبات سددها الفرع بدل المركز الرئيسى ، ٥٠٠ مصروفات سددها المركز الرئيسى بدل الفرع .

فإذا علمت :

١ - أن معدل إهلاك العقارات ٢٪ ، الأثاث ٥٪ علماً بأن إضافات الأثاث قد تمت فى ٦/٣٠ .

٢ - أن البضاعة تتضمن بضاعة أمانة للغير بمبلغ ٢٠٠ جنيه ، كما أن هناك بضاعة تالفة بمبلغ ٣٠٠ جنيه .

والمطلوب :

١ - تصوير حساب الفرع لاستخراج صافى الربح أو الخسارة عن عام ١٩٩٥ .

٢ - إجراء قيود اليومية للبضاعة المتبادلة بين المركز الرئيسى والفرع .

مدين (١) حـ/ الفـرع عن الفترة المنتهية فى ٣١/١٢/١٩٩٥ دائن

الجانب المدين

البيان		
(أصول أول الفترة)		
عقارات	٢٠٠٠٠	
أثاث	٣٠٠٠٠	
مدينون	٥٠٠٠	
أوراق قبض	٣٠٠٠	
مصروف مقدم	٤٠٠	
إيراد مستحق	١٠٠	
بضاعة	٩٠٠٠	
نقدية	٥٠٠٠	
أوراق مالية	١٠٠٠	
		٧٣٥٠٠
(الإضافات)		
إلى حـ/ بضاعة مرسلة للفروع	١٠٠٠٠	
إلى حـ/ البدائة	٥٠٠٠	
إلى حـ/ النقدية	٥٠٠	
إلى حـ/ الأثاث	١٠٠٠٠	
		٢٥٥٠٠
(خصوم آخر الفترة)		
مخصص إهلاك العقارات	٢٩٠٠	
مخصص إهلاك الأثاث	٣٧٥٠	
مصروف مستحق	١٠٠	
دائنون	١٠٠٠	
إيراد مقدم	١٥٠	
أوراق دفع	١٥٠٠	
		٩٤٠٠
صافى ربح الفرع إلى حـ/ أرباح وخسائر الفروع		٩٦٠٠
		١١٨٠٠٠

الجانب الدائن

البيان		
(خصوم أول الفترة)		
مصروف مستحق	٣٠٠	
دائنون	١٠٠٠	
إيراد مقدم	٢٠٠	
مخصص إهلاك عقارات	٢٥٠٠	
مخصص إهلاك الأثاث	٢٠٠٠	
أوراق دفع	٢٠٠٠	
		١١٠٠٠
(المتحصلات)		
من حـ/ بضاعة مرسلة للفروع	٤٠٠٠	
من حـ/ النقدية	١٥٠٠٠	
من حـ/ المرتبات	١٠٠٠	
		٢٠٠٠٠
(أصول آخر الفترة)		
عقارات	٢٠٠٠٠	
الأثاث	٤٠٠٠٠	
بضاعة	١١٥٠٠	
مدينون	٢٠٠٠	
أوراق قبض	١٠٠٠	
مصروف مقدم	٣٠٠	
إيراد مستحق	٢٠٠	
بنك جاري	١٠٠٠٠	
أوراق مالية	٢٠٠٠	
		٨٧٠٠٠
		١١٨٠٠٠

★ ملاحظات :

(أ) الإهلاكات :

٢٠٠٠٠ عقارات فى آخر الفترة

فى ١/١	إضافات خلال السنة
٢٠٠٠٠ × $\frac{٢}{١٠٠}$ × ١ سنة = ٤٠٠ جنيه	×

∴ مخصص إهلاك العقارات فى آخر الفترة = ٢٥٠٠ رصيد أول المدة + ٤٠٠ إهلاك السنة = ٢٩٠٠ جنيه

* * *

(ب) ٤٠٠٠٠ الأثاث فى آخر الفترة

فى ١/١	الإضافات (الفــرق)
٣٠٠٠٠ × $\frac{٥}{١٠٠}$ × ١ سنة	(٤٠٠٠٠ - ٣٠٠٠٠)
= ١٥٠٠	١٠٠٠٠ × $\frac{٥}{١٠٠}$ × $\frac{١}{٢}$ = ٢٥٠ جنيه

١٧٥٠

∴ مخصص إهلاك الأثاث فى آخر الفترة = ٢٠٠٠ رصيد أول المدة + ١٧٥٠ إهلاك السنة = ٣٧٥٠ جنيه

* * *

(جـ) قيمة البضاعة آخر الفترة :

= رصيد البضاعة آخر الفترة - البضاعة التالفة - بضاعة أمانة للغير + بضاعة أمانة لدى الغير

= ١٢٠٠٠ - ٣٠٠ - ٢٠٠ + ----

= ١١٥٠٠ جنيه تظهر ضمن الأصول آخر الفترة .

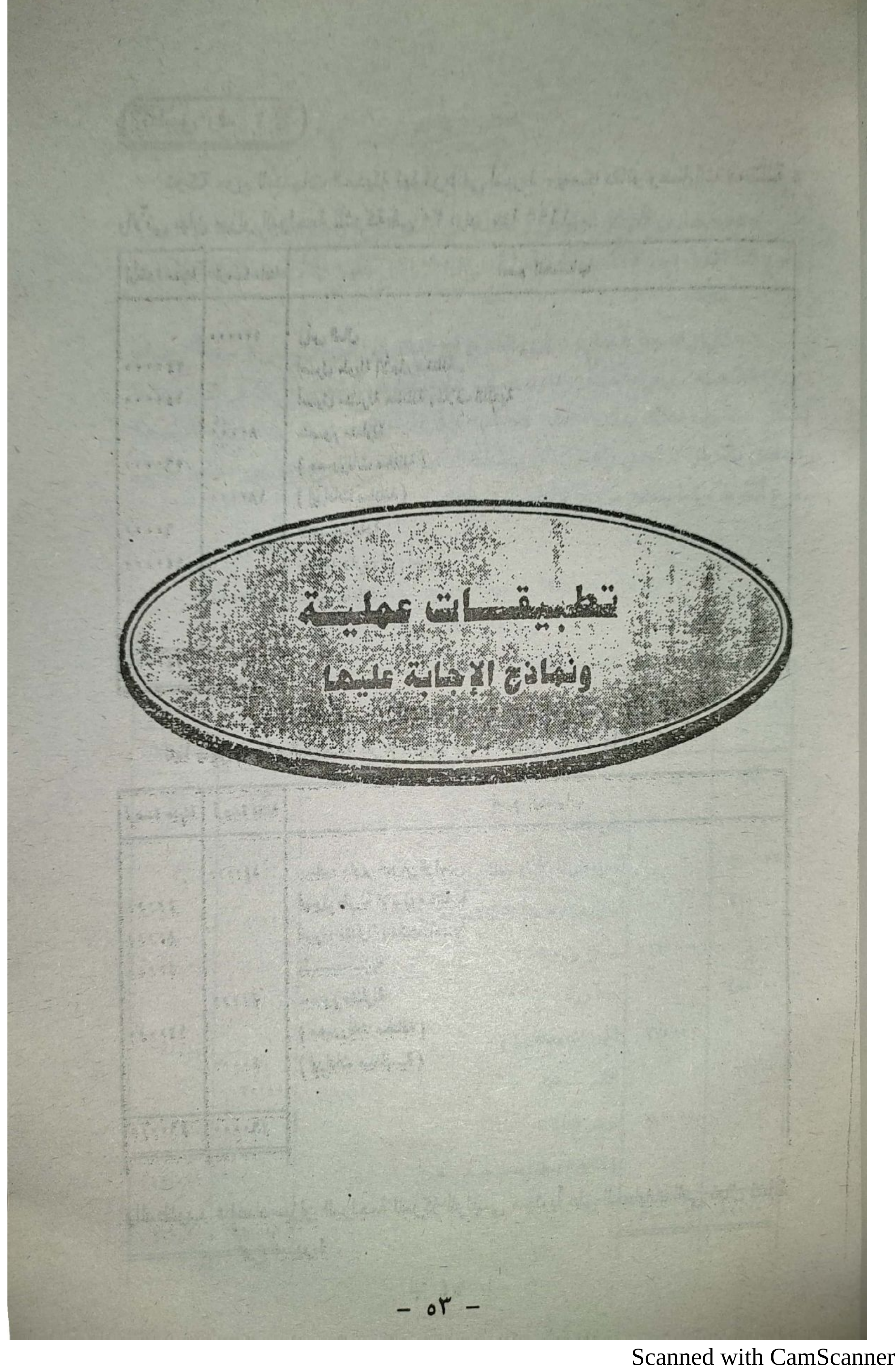
Scanned with CamScanner

(٢) إثبات حركة البضاعة بين المركز الرئيسى والفرع فى دفتر اليومية

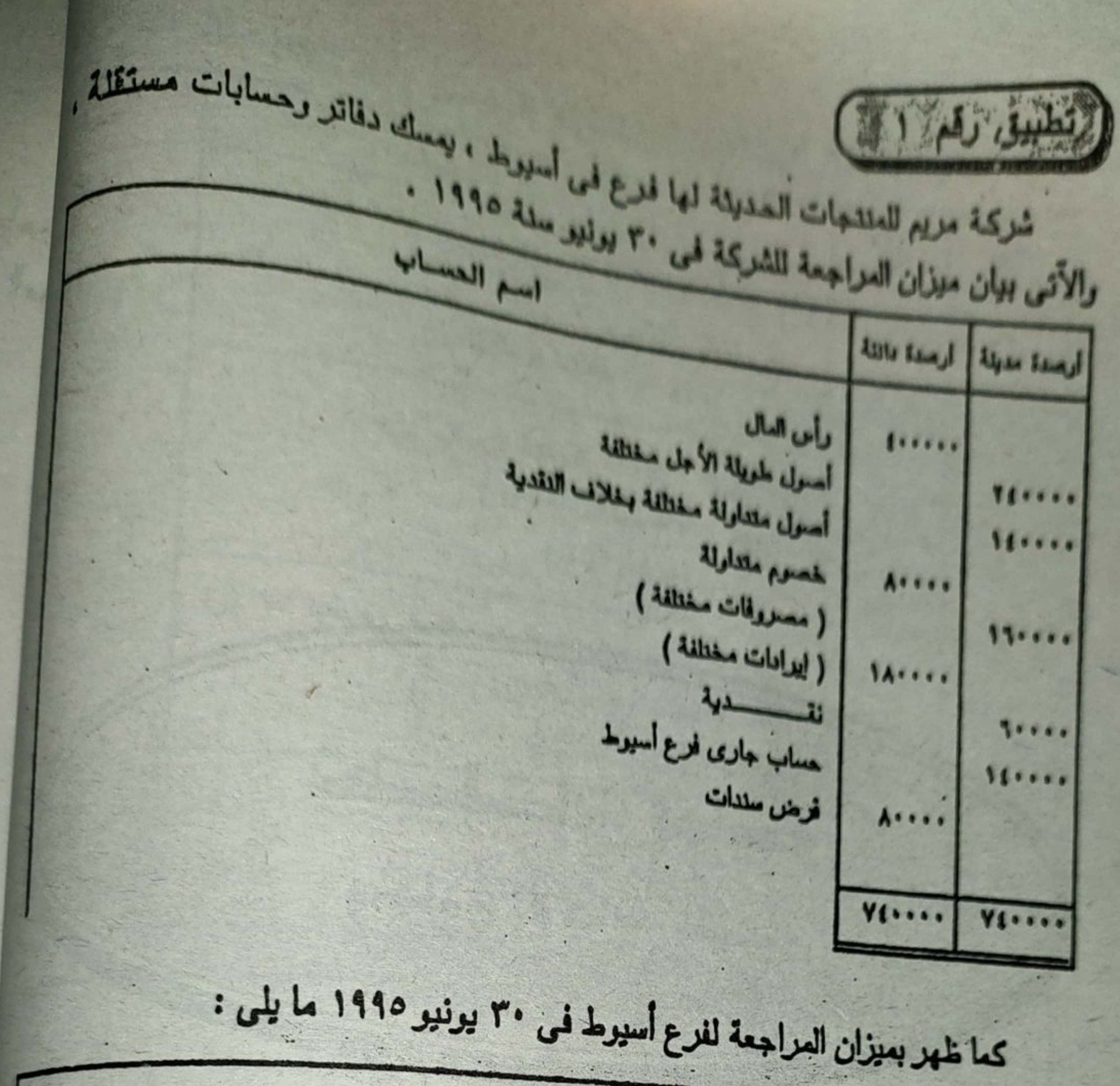
مدين	دائن	البيـــان
		(أ) إثبات البضـاعة المرسلة للفروع :
١٠٠٠٠		من حـ/ الفـــرع
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ بضاعة مرسلة للفروع
		(ب) إثبات البضاعة المرتدة للمركز الرئيسى :
٤٠٠٠		من حـ/ بضاعة مرسلة للفروع
	٤٠٠٠	إلى حـ/ الفـــرع
		(جـ) إقفال رصيد البضاعة المرسلة فى حساب المتاجرة :
٦٠٠٠		من حـ/ بضاعة مرسلة للفروع
	٦٠٠٠	إلى حـ/ المتاجرة

مـدين — حـ/ بضاعة مرسلة للفروع — دائـــن

مدين		دائن	
٤٠٠٠	إلى حـ/ الفـــرع	١٠٠٠٠	من حـ/ الفـــرع
٦٠٠٠	رصيد دائن (ينقل فى حـ/ المتاجرة)		
١٠٠٠٠		١٠٠٠٠	



تطبيقات عملية
ونماذج الإجابة عليها



تطبيق رقم (١)

شركة مريم للمنتجات الحديثة لها فرع فى أسيوط ، يمسك دفاتر وحسابات مستقلة ، والآتى بيان ميزان المراجعة للشركة فى ٣٠ يونيو سنة ١٩٩٥ .

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
	٤٠٠٠٠٠	رأس المال
٢٤٠٠٠٠		أصول طويلة الأجل مختلفة
١٤٠٠٠٠		أصول متداولة مختلفة بخلاف النقدية
	٨٠٠٠٠	خصوم متداولة
١٦٠٠٠٠		(مصروفات مختلفة)
	١٨٠٠٠٠	(إيرادات مختلفة)
٦٠٠٠٠		نقـــدية
١٤٠٠٠٠		حساب جارى فرع أسيوط
	٨٠٠٠٠	قرض سندات
٧٤٠٠٠٠	٧٤٠٠٠٠	

كما ظهر بميزان المراجعة لفرع أسيوط فى ٣٠ يونيو ١٩٩٥ ما يلى :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
	١٤٠٠٠٠	حساب جارى المركز الرئيسى
٤٠٠٠٠		أصول طويلة الأجل مختلفـــة
٨٠٠٠٠		أصول متداولة بخلاف النقدية
٢٠٠٠٠		نقـــدية
	٣٠٠٠٠	خصوم متداولة
١٢٠٠٠٠		(مصروفات مختلفة)
	٩٠٠٠٠	(إيرادات مختلفـــة)
٢٦٠٠٠٠	٢٦٠٠٠٠	

والمطلوب : إعداد ميزان المراجعة للمركز الرئيسى محتوياً على الحسابات التى تمثل نشا[ط] فرع أسـيوط .

الحل

تمهيـــد :

حساب جارى المركز الرئيسى (دائناً) فى دفاتر الفرع بمبلغ وقدره ١٤٠٠٠٠ جنيه وهو يمثل الفرق بين الأرصدة المدينة وقدرها ٢٦٠٠٠٠ جنيه والأرصدة الدائنة وقدرها ١٢٠٠٠٠ جنيه .

كما أن رصيد حساب جارى الفرع فى دفاتر المركز الرئيسى (مديناً) بمبلغ ١٤٠٠٠٠ جنيه ، وهو ما يعادل رصيد حساب جارى المركز الرئيسى فى دفاتر الفرع ، وإنما بشكل عكسى ، لذلك يمكن حذف **حساب جارى فرع أسيوط** من ميزان المراجعة الخاص بالمركز الرئيسى وإحلال الأرصدة المدينة والدائنة للفرع بدلاً من حساب جارى فرع أسيوط ، كما يتضح من ميزان المراجعة التالى :

ميزان المراجعة لشركة مريم للمنتجات الحديثة
فى ١٩٩٥/٦/٣٠

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب	حسابات الفرع المندمجة	
			أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
جنيه	جنيه		جنيه	جنيه
	٤٠٠٠٠٠	رأس المـــال		
٢٨٠٠٠٠		أصول طويلة الأجل مختلفة	٤٠٠٠٠	
٢٢٠٠٠٠		أصول متداولة مختلفة بخلاف النقدية	٨٠٠٠٠	
	١١٠٠٠٠	خصوم متداولة		٣٠٠٠٠
٢٨٠٠٠٠		(مصروفات مختلفة)	١٢٠٠٠٠	
	٢٧٠٠٠٠	(إيرادات مختلفــة)		٩٠٠٠٠
٨٠٠٠٠		النقــــدية	٢٠٠٠٠	
	٨٠٠٠٠	قرض السندات		
		(الفرق) يمثل رصيد حساب الفرع		١٤٠٠٠٠
٨٦٠٠٠٠	٨٦٠٠٠٠		٢٦٠٠٠٠	٢٦٠٠٠٠

تطبيق رقم (٢)

فيما يلى البيانات التى تجمعت لدى المركز الرئيسى لشركة الفيروز والخاصة بـ[...] فروعه غير المستقلة والذى يرسل إليه البضاعة مسعرة بالتكلفة عن الفترة من ١/١ [...] ١٩٩٥/١٢/٣١:

البيان	جنيه
- بضاعة الفرع فى أول الفترة	٣٠٠٠٠
- بضاعة الفترة فى آخر الفترة	٦٠٠٠٠
- بضاعة أرسلها المركز الرئيسى للفرع	٣٠٠٠٠٠
- بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى	١٠٠٠٠
- مبيعات الفرع خلال الفترة (نصفها آجل)	٦٤٠٠٠٠
- مبيعات مرتدة للفرع خلال الفترة (نصفها نقدى)	٥٠٠٠٠
- مرتبات وأجور مقدمة فى ١/١	١٢٠
- إيجار مستحق فى ١/١	٨٠
- إيجار مدفوع خلال السنة	٤٨٠
- أجور ومرتبات مدفوعة (دفع منها المركز الرئيسى ٢٠٠ جنيه)	٨٠٠
- أدوات كتابية ومطبوعات وردها المركز الرئيسى	١٦٠
- خصم مسموح به ، ديون معدومة (مناصفة)	١٨٠
- مخصص ديون مشكوك فيها	١٠٠
- حصة الفرع من المصروفات الإدارية بالمركز الرئيسى	١٦٠
- مصروفات مختلفة مدفوعة	١٠٠
- فاتورة إعلان مستحق فى ١٢/٣١	٣٠٠
- أجور مقدمة فى ١٢/٣١	٢٠٠

- الأثاث بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه منه ١٠٠٠ جنيه أرسله المركز الرئيسى للفرع فى ٧/١ ومعدل الإهلاك ١٠٪ سنوياً .

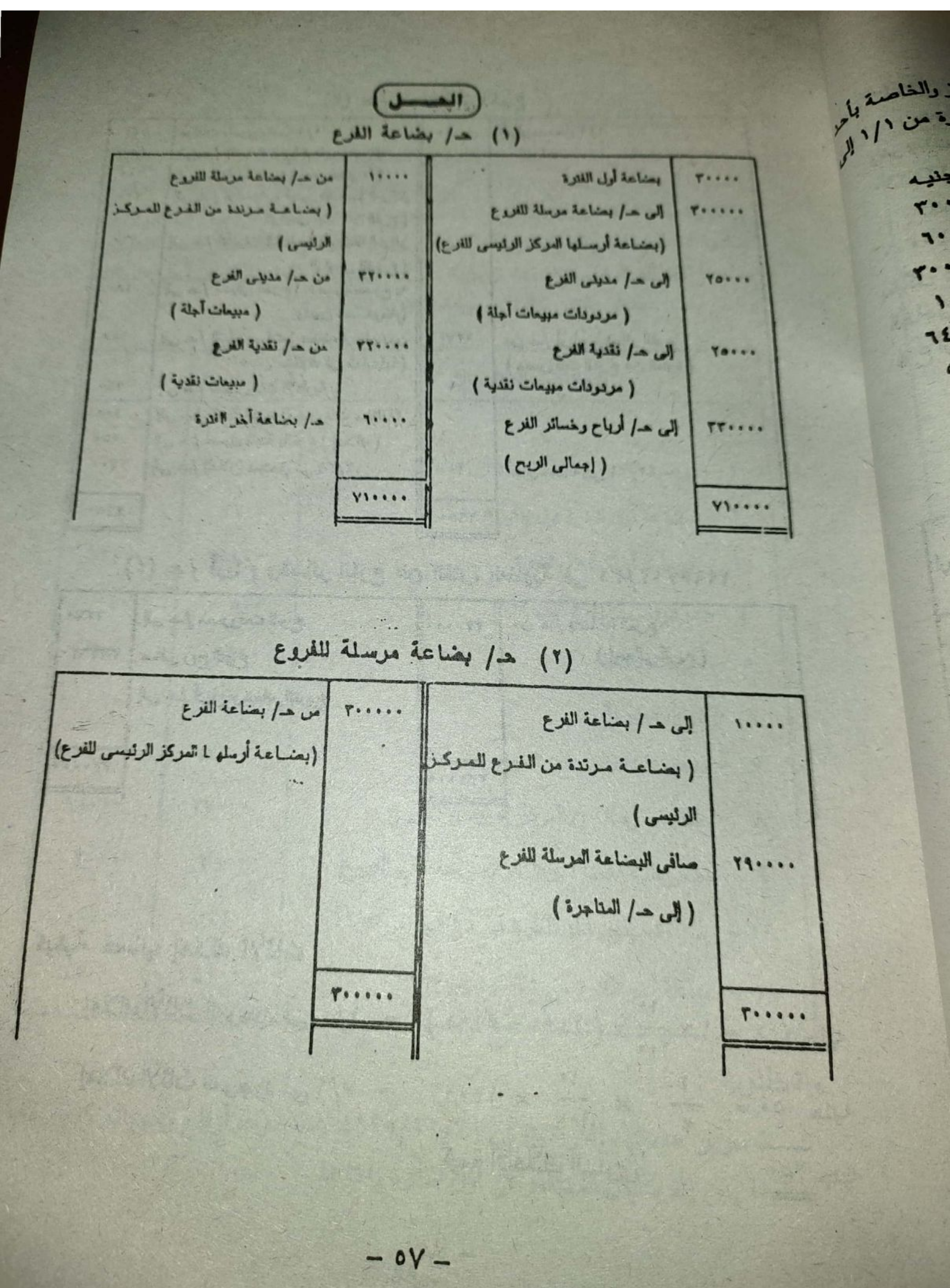
والمطلوب : تصوير الحسابات التالية عن الفترة حتى ١٩٩٥/١٢/٣١ :

١ - حساب بضاعة الفرع .

٢ - حساب البضاعة المرسلة للفروع .

٣ - حساب مصروفات الفرع .

٤ - حساب أرباح وخسائر الفرع عن الفترة المنتهية فى ١٩٩٥/١٢/٣١ .



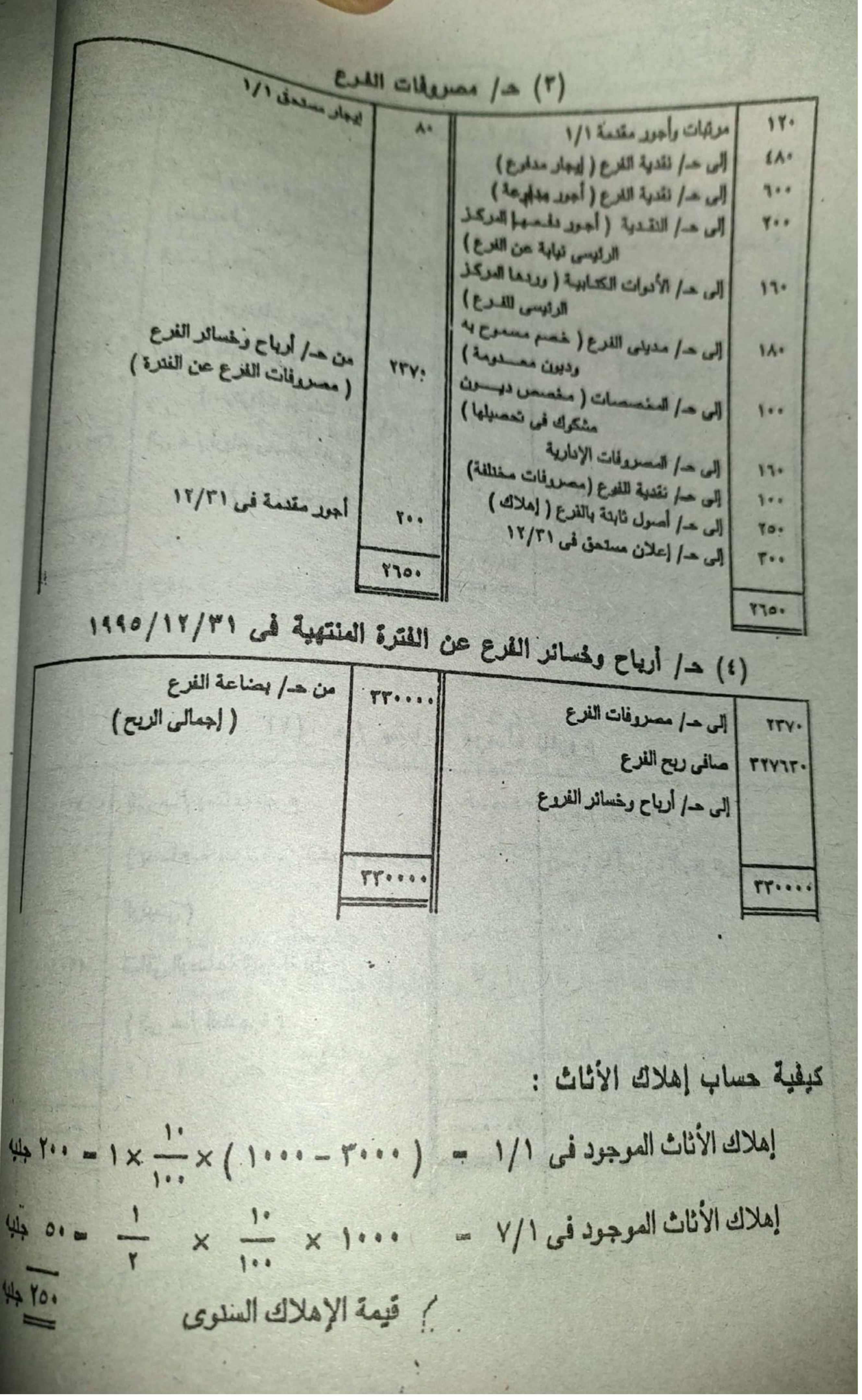
الحل

(١) ح/ بضاعة الفرع

٣٠٠٠٠	بضاعة أول الفترة	١٠٠٠٠	من ح/ بضاعة مرسلة للفروع (بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى)
٣٠٠٠٠٠	إلى ح/ بضاعة مرسلة للفروع (بضاعة أرسلها المركز الرئيسى للفرع)	٣٢٠٠٠٠	من ح/ مدينى الفرع (مبيعات آجلة)
٢٥٠٠٠	إلى ح/ مدينى الفرع (مردودات مبيعات آجلة)	٣٢٠٠٠٠	من ح/ نقدية الفرع (مبيعات نقدية)
٢٥٠٠٠	إلى ح/ نقدية الفرع (مردودات مبيعات نقدية)	٦٠٠٠٠	ح/ بضاعة آخر الفترة
٣٣٠٠٠٠	إلى ح/ أرباح وخسائر الفرع (إجمالى الربح)		
٧١٠٠٠٠		٧١٠٠٠٠	

(٢) ح/ بضاعة مرسلة للفروع

١٠٠٠٠	إلى ح/ بضاعة الفرع (بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى)	٣٠٠٠٠٠	من ح/ بضاعة الفرع (بضاعة أرسلها المركز الرئيسى للفرع)
٢٩٠٠٠٠	صافى البضاعة المرسلة للفرع (إلى ح/ المتاجرة)		
٣٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠	



(٣) حـ/ مصروفات الفرع

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٢٠	مرتبات وأجور مقدمة ١/١	٨٠	إيجار مستحق ١/١
٤٨٠	إلى حـ/ نقدية الفرع (إيجار مدفوع)		
٦٠٠	إلى حـ/ نقدية الفرع (أجور مدفوعة)		
٢٠٠	إلى حـ/ النقدية (أجور دفعها المركز الرئيسى نيابة عن الفرع)		
١٦٠	إلى حـ/ الأدوات الكتابية (وردها المركز الرئيسى للفرع)		
١٨٠	إلى حـ/ مدينى الفرع (خصم مسموح به وديون معدومة)	٢٣٧٠	من حـ/ أرباح وخسائر الفرع (مصروفات الفرع عن الفترة)
١٠٠	إلى حـ/ المخصصات (مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها)		
١٦٠	إلى حـ/ المصروفات الإدارية		
١٠٠	إلى حـ/ نقدية للفرع (مصروفات مختلفة)		
٢٥٠	إلى حـ/ أصول ثابتة بالفرع (إهلاك)	٢٠٠	أجور مقدمة فى ١٢/٣١
٣٠٠	إلى حـ/ إعلان مستحق فى ١٢/٣١		
٢٦٥٠		٢٦٥٠	

(٤) حـ/ أرباح وخسائر الفرع عن الفترة المنتهية فى ١٩٩٥/١٢/٣١

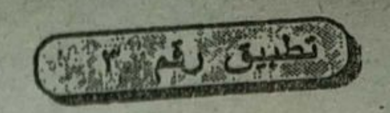
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٢٣٧٠	إلى حـ/ مصروفات الفرع	٣٣٠٠٠٠	من حـ/ بضاعة الفرع (إجمالى الربح)
٣٢٧٦٣٠	صافى ربح الفرع إلى حـ/ أرباح وخسائر الفروع		
٣٣٠٠٠٠		٣٣٠٠٠٠	

كيفية حساب إهلاك الأثاث :

إهلاك الأثاث الموجود فى ١/١ = (٣٠٠٠ - ١٠٠٠) × $\frac{١٠}{١٠٠}$ × ١ = ٢٠٠ جنيه

إهلاك الأثاث الموجود فى ٧/١ = ١٠٠٠ × $\frac{١٠}{١٠٠}$ × $\frac{١}{٢}$ = ٥٠ جنيه

∴ قيمة الإهلاك السنوى ٢٥٠ جنيه



تطبيق رقم ٣

إحدى الشركات العاملة فى توزيع المنتجات الغذائية لها فرعان من الفروع غير المستقلة ، فرع بالاسكندرية والآخر فى أسيوط ، وتقوم الشركة من مركزها الرئيسى بالقاهرة بإمداد الفرعين بالبضائع وسداد مصروفاتهما بشيكات ، كما يقوم الفرعان بإرسال النقدية المتحصلة إلى المركز الرئيسى شهرياً ، ويقوم الفرعان بإمساك دفتر أستاذ المدينين ، ويقدما للمركز الرئيسى كشوف شهرية بحركة البضاعة والنقدية ، وفيما يلى البيانات والمعلومات المستخرجة من كشوف الحركة الشهرية للفرعان :

البيانات والمعلومات	فرع الاسكندرية	فرع أسيوط
	جنيه	جنيه
١ - رصيد المدينون أول الفترة يناير ١٩٩٥	٥٦٠٠	٣٢٠٠
٢ - بضاعة أول الفترة أول يناير ١٩٩٥	٣٢٠٠	١٨٠٠
٣ - مبيعات آجلة خلال الفترة	٢٥٠٠٠	١٣٠٠٠
٤ - مردودات داخلة (المبيعات)	٥٠٠	٤٠٠
٥ - مبيعات نقدية	٦٩٠٠	٤٥٠٠
٦ - ديون معدومة	٣٠٠	٢٠٠
٧ - متحصلات نقدية من المدينين	١٢٠٠٠	٩٢٠٠
٨ - بضاعة مرسلة من المركز الرئيسى للفروع	٢٧٠٠٠	١٨٠٠٠
٩ - مصروفات دفعها المركز الرئيسى لحساب الفروع	٣٠٠٠	٢٠٠٠
١٠ - رصيد المدينون آخر الفترة فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٥	٤٤	٤٤
١١ - بضاعة آخر الفترة فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٥	٤٠٠٠	٢٥٠٠

والمطلوب :

تصوير حساب الفرعين فى ١٩٩٥/١٢/٣١ لاستخراج أرباح وخسائر كل منهما المقارنة بين رأس المال المستثمر فى أول الفترة وآخرها .

الحل

تمهيد : يستخرج رصيد حساب المدينين فى آخر الفترة (فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٥) لكل م
فرع الاسكندرية وفرع أسيوط كما يلى :

		جنيه
أولاً : فرع الاسكندرية :		
١ - رصيد المدينين أول الفترة		٥٦٠٠
٢ - يضاف إليه : مبيعات آجلة خلال الفترة		٢٥٠٠٠
المجموع :		٣٠٦٠٠
٣ - يطرح منه :		
(أ) مردودات داخلة (المبيعات)	٥٠٠	
(ب) ديون معدومة	٣٠٠	
(جـ) متحصلات نقدية من المدينين	١٢٠٠٠	١٢٨٠٠
رصيد المدينون آخر الفترة فى ١٩٩٥/١٢/٣١		١٧٨٠٠
ثانيا : فرع أسيوط :		
١ - رصيد المدينين أول الفترة		٣٢٠٠
٢ - يضاف إليه : مبيعات آجلة خلال الفترة		١٣٠٠٠
المجموع		١٦٢٠٠
٣ - يطرح منه :		
(أ) مردودات داخلة (المبيعات)	٤٠٠	
(ب) ديون معدومة	٢٠٠	
(جـ) متحصلات نقدية من المدينين	٩٢٠٠	٩٨٠٠
رصيد المدينون آخر الفترة فى ١٩٩٥/١٢/٣١		٦٤٠٠

حـ/ الفرعين (فرع الاسكندرية وفرع أسيوط)
عن الفترة من ١/١/١٩٩٥ حتى ٣١/١٢/١٩٩٥
لاستخراج أرباح وخسائر كل منهما بالمقارنة بين رأس المال المستثمر فى أول الفترة وآخرها

فرع الإسكندرية	فرع أسيوط	البيان	فرع الإسكندرية	فرع أسيوط	البيان
		أرصدة أول الفترة ١/١/١٩٩٥	١٨٩٠٠	١٣٧٠٠	من حـ/ البنك
٥٦٠٠	٣٢٠٠	مدينون أول الفترة			(متحصلات نقدية واردة من الفروع)
٣٢٠٠	١٨٠٠	مخزون البضاعة أول الفترة			أرصدة اخر الفترة (مرحلة) فى
٨٨٠٠	٥٠٠٠				١٩٩٥/١٢/٣١
٢٧٠٠٠	١٨٠٠٠	إلى حـ/ بضاعة مرسلة للفروع	١٧٨٠٠	٦٤٠٠	مدينون
٣٠٠٠	٢٠٠٠	إلى حـ/ البنك (مصروفات الفرع)	٤٠٠٠	٢٥٠٠	مخزون البضاعة آخر الفترة
١٩٠٠	-	صافى ربح	-	٢٤٠٠	صافى خسارة
٤٠٧٠٠	٢٥٠٠٠		٤٠٧٠٠	٢٥٠٠٠	
		أرصدة أول الفترة ١/١/١٩٩٦			
١٧٨٠٠	٦٤٠٠	مدينون أول الفترة			
٤٠٠٠	٢٥٠٠	مخزون البضاعة أول الفترة			

تطبيق رقم ( )

فيما يلى البيانات التى تجمعت لدى المركز الرئيسى عن نشاط أحد فروعه المستقلة خلال السنة المالية المنتهية فى ٣١/١٢/١٩٩٥ :

	جنيه
- رصيد المصروفات المقدمة أول الفترة	٢٠٠٠
- رصيد المصروفات المستحقة أول الفترة	١٠٠٠
- رصيد الأصول الثابتة بالفرع أول الفترة	٤٠٠٠٠
- رصيد مدينى الفرع أول الفترة	٢٠٠٠٠
- رصيد البضاعة بالفرع أول الفترة	١٠٠٠٠
- رصيد البضاعة بالفرع آخر الفترة	٥٠٠٠٠
- بضاعة مرسلة من المركز الرئيسى خلال السنة	٢٠٠٠٠٠
- بضاعة مرتدة من الفرع خلال السنة	١٥٠٠٠
- أصول ثابتة مشتراه نقداً خلال السنة	١٠٠٠٠
- أصول ثابتة أرسلها المركز الرئيسى للفرع أثناء السنة	٥٠٠٠
- أصول ثابتة ردها الفرع للمركز الرئيسى	٢٠٠٠
- مبيعات الفرع النقدية أثناء السنة	١٥٠٠٠٠
- مبيعات الفرع الآجلة أثناء السنة	١٣٠٠٠٠
- مردودات المبيعات الآجلة أثناء السنة	٤٠٠٠
- مردودات المبيعات النقدية أثناء السنة	٣٠٠٠
- محصل من مدينى الفرع (نقداً / شيكات) أثناء السنة	٨٠٠٠٠
- نقدية مرسلة من الفرع للمركز الرئيسى أثناء السنة	١٥٠٠٠
- نقدية مرسلة من المركز الرئيسى للفرع أثناء السنة	١٠٠٠٠
- كمبيالات حولها مدينى الفرع إلى الفرع أثناء السنة	٢٠٠٠٠
- ديون معدومة بالفرع أثناء السنة	٢٥٠٠
- خصم مسموح به خلال السنة	٢٥٠٠
- مخصص ديون مشكوك فيها	٣٠٠٠
- مصروفات الفرع النقدية	٢٥٠٠٠
- حصة الفرع من المصروفات الإدارية بالمركز الرئيسى	٣٥٠٠
- مصروفات سددها المركز الرئيسى نيابة عن الفرع	١٠٠٠
- أدوات ومطبوعات وردها المركز الرئيسى للفرع	١٥٠٠
- إهلاك أصول الفرع أثناء السنة	٦٠٠٠

والمطلوب تصوير الحسابات التالية فى دفاتر المركز الرئيسى :

١ - حساب بضاعة الفرع . ٢ - حساب البضاعة المرسلة للفروع .

٣ - حساب مصروفات الفرع . ٤ - حساب أرباح وخسائر الفرع .

٥ - حساب الأصول الثابتة بالفرع . ٦ - حساب مديني الفرع .

٧ - حساب نقدية الفرع .

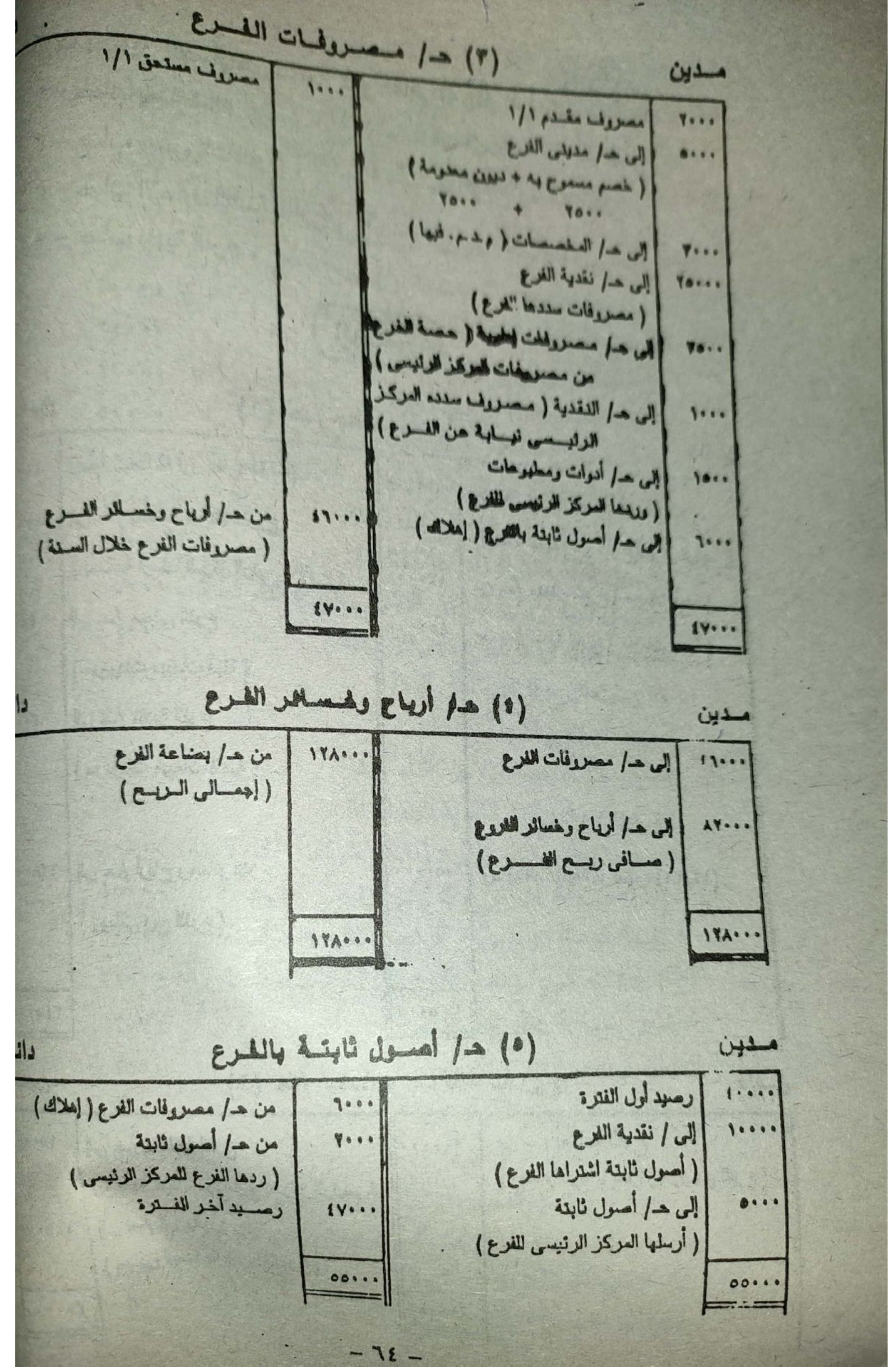
الحــل

(١) حـ/ بضاعة الفرع

مدين		دائن	
١٠٠٠٠	رصيد البضاعة أول الفترة (١/١)	١٥٠٠٠	من حـ/ بضاعة مرسلة للفروع (بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى)
٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/ بضاعة مرسلة للفروع (بضاعة أرسلها المركز الرئيسى للفرع)	١٣٠٠٠٠	من حـ/ مدينى الفرع (مبيعات آجلة)
٤٠٠٠	إلى حـ/ مدينى الفرع (مردودات مبيعات آجلة)	١٥٠٠٠٠	من حـ/ نقدية الفرع (مبيعات نقدية)
٣٠٠٠	إلى حـ/ نقدية الفرع (مردودات مبيعات نقدية)		
١٢٨٠٠٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر الفرع (إجمالى ربح الفرع)	٥٠٠٠٠	رصيد البضاعة آخر الفترة (١٢/٣١)
٣٤٥٠٠٠		٣٤٥٠٠٠	

(٢) حـ/ بضاعة مرسلة للفروع

مدين		دائن	
١٥٠٠٠	إلى حـ/ بضاعة الفرع (بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى)	٢٠٠٠٠٠	من حـ/ بضاعة الفرع (بضاعة أرسلها المركز الرئيسى للفرع)
١٨٥٠٠٠	إلى حـ/ المتاجرة (صافى البضاعة المرسلة للفرع)		
٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	



(٣) حـ/ مصروفات الفرع

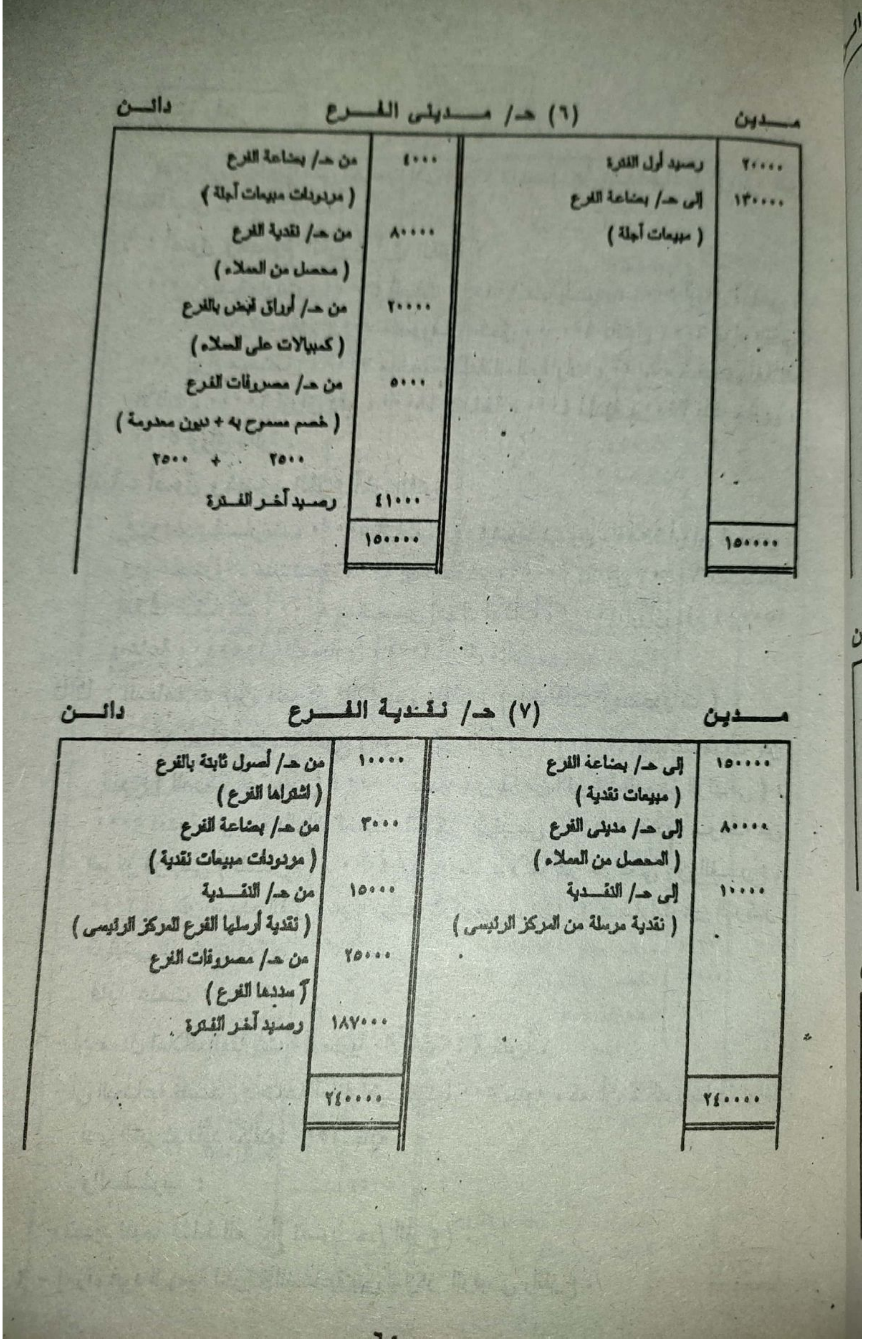
مدين		دائن	
٢٠٠٠	مصروف مقدم ١/١	١٠٠٠	مصروف مستحق ١/١
٥٠٠٠	إلى حـ/ مديني الفرع (خصم مسموح به + ديون معدومة) ٢٥٠٠ + ٢٥٠٠		
٣٠٠٠	إلى حـ/ المخصصات (و.د.م. فيها)		
٢٥٠٠٠	إلى حـ/ نقدية الفرع (مصروفات سددها الفرع)		
٣٥٠٠	إلى حـ/ مصروفات إجمالية (حصة الفرع من مصروفات المركز الرئيسى)		
١٠٠٠	إلى حـ/ النقدية (مصروف سدده المركز الرئيسى نيابة عن الفرع)		
١٥٠٠	إلى حـ/ أدوات ومطبوعات (وردها المركز الرئيسى للفرع)		
٦٠٠٠	إلى حـ/ أصول ثابتة بالفرع (إهلاك)	٤٦٠٠٠	من حـ/ أرباح وخسائر الفرع (مصروفات الفرع خلال السنة)
٤٧٠٠٠		٤٧٠٠٠	

(٤) حـ/ أرباح وخسائر الفرع

مدين		دائن	
٤٦٠٠٠	إلى حـ/ مصروفات الفرع	١٢٨٠٠٠	من حـ/ بضاعة الفرع (إجمالى الربح)
٨٢٠٠٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر الفروع (صافى ربح الفرع)		
١٢٨٠٠٠		١٢٨٠٠٠	

(٥) حـ/ أصول ثابتة بالفرع

مدين		دائن	
٤٠٠٠٠	رصيد أول الفترة	٦٠٠٠	من حـ/ مصروفات الفرع (إهلاك)
١٠٠٠٠	إلى / نقدية الفرع (أصول ثابتة اشتراها الفرع)	٢٠٠٠	من حـ/ أصول ثابتة (ردها الفرع للمركز الرئيسى)
٥٠٠٠	إلى حـ/ أصول ثابتة (أرسلها المركز الرئيسى للفرع)	٤٧٠٠٠	رصيد آخر الفترة
٥٥٠٠٠		٥٥٠٠٠	



مدين — (٦) حـ/ مدينى الفرع — دائن

مبلغ	بيان (مدين)	مبلغ	بيان (دائن)
٢٠٠٠٠	رصيد أول الفترة	٤٠٠٠	من حـ/ بضاعة الفرع (مردودات مبيعات آجلة)
١٤٠٠٠٠	إلى حـ/ بضاعة الفرع (مبيعات آجلة)	٨٠٠٠٠	من حـ/ نقدية الفرع (محصل من العملاء)
		٢٠٠٠٠	من حـ/ أوراق قبض بالفرع (كمبيالات على العملاء)
		٥٠٠٠	من حـ/ مصروفات الفرع (خصم مسموح به + ديون معدومة) ٢٥٠٠ + ٢٥٠٠
		٤١٠٠٠	رصيد آخر الفترة
١٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠	

مدين — (٧) حـ/ نقدية الفرع — دائن

مبلغ	بيان (مدين)	مبلغ	بيان (دائن)
١٥٠٠٠٠	إلى حـ/ بضاعة الفرع (مبيعات نقدية)	١٠٠٠٠	من حـ/ أصول ثابتة بالفرع (اشتراها الفرع)
٨٠٠٠٠	إلى حـ/ مدينى الفرع (المحصل من العملاء)	٣٠٠٠	من حـ/ بضاعة الفرع (مردودات مبيعات نقدية)
١٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية (نقدية مرسلة من المركز الرئيسى)	١٥٠٠٠	من حـ/ النقدية (نقدية أرسلها الفرع للمركز الرئيسى)
		٢٥٠٠٠	من حـ/ مصروفات الفرع (سددها الفرع)
		١٨٧٠٠٠	رصيد آخر الفترة
٢٤٠٠٠٠		٢٤٠٠٠٠	

تطبيق رقم ٥

فيما يلي البيانات التي تجمعت لدى المركز الرئيسي عن نشـاط أحد فروعه المستقلة عن عام ١٩٩٥ :

أولاً : أصول وخصوم الفروع أول الفترة :
٦٠٠٠٠ عـقـارات ، ٤٠٠٠٠ أثـاث ، ١٠٠٠٠ مـديـنـون ، ٥٠٠٠ أوراق قبض ، ١٠٠٠ مصروف مقدم ، ٥٠٠ مصروف مستحق ، ٩٠٠٠٠ دائنون ، ٦٠٠ إيراد مقدم ، ٨٠٠ إيراد مستحق ، ٧٠٠٠ مخصص إهلاك العقارات ، ٨٠٠٠ مخصص إهلاك الأثاث ، ٢٠٠٠٠ أوراق دفع ، ١٨٠٠٠ بضاعة ، ٤٠٠٠ نقدية ، ٣٠٠٠ بنك جاري ، ٥٠٠٠ أوراق مالية .

ثانياً : أصول وخصوم الفرع آخر الفترة :
٨٠٠٠٠ عـقـارات ، ٥٠٠٠٠ أثـاث ، ١٤٠٠٠ مـديـنـون ، ٣٠٠٠ أوراق قبض ، ٦٠٠ مصروف مستحق ، ٤٠٠ إيراد مقدم ، ٣٠٠٠٠ دائنون ، ٧٠٠٠ مخصص إهلاك عقارات ، ٨٠٠٠ مخصص إهلاك الأثاث ، ١٠٠٠٠ أوراق دفع ، ١٥٠٠٠ بضاعة ، ١٠٤٠٠٠ بنك جارى ، ٢٠٠٠ أوراق مالية .

ثالثاً : المعاملات بين المركز الرئيسي والفرع (إضافات ومسحوبات) :
١٥٠٠٠ بضاعة مرسلة للفرع (من المركز الرئيسى) ، ٢٠٠٠٠ بضاعة مرسلة من الفرع (للمركز الرئيسى) ، ٦٠٠٠٠ نقدية مرسلة من الفرع (للمركز الرئيسى) ، ٥٠٠٠ نقدية مودعة بالبنك لحساب المركز الرئيسى ، ١٠٠٠٠ نقدية مرسلة من المركز الرئيسى (للفـرع) . ٤٠٠٠ إيجار سدده المركز الرئيسى عن الفرع ، ٢٠٠٠ إعلان سدده الفرع عن المركز الرئيسى ، ٢٠٠٠٠ عقارات من المركز الرئيسى للفرع فى ١٩٩٥/٩/٣٠ .

فإذا علمت :

١ - أن معدل إهلاك العقارات ٥٪ سنوياً ، الأثاث ١٠٪ سنوياً .

٢ - أن البضاعة تتضمن بضاعة أمانة للغير قيمتها ٥٠٠ جنيه ، كما أن هناك بضاعة أمانة لدى الغير لم تقيد تكلفتها ١٥٠٠ جنيه .

والمطلوب :

١ - تحديد نتيجة نشاط الفرع (تصوير حـ/ الفرع) .

٢ - إجراء قيود اليومية لحركة البضاعة بين المركز الرئيسى والفرع .

الحل

مدين **(١) حـ/ الفرع** دائن

المبلغ	المبلغ	البيان (مدين)	المبلغ	المبلغ	البيان (دائن)
		أصول أول الفترة			**خصوم أول الفترة**
	٦٠٠٠٠	عقارات		٥٠٠	مصروف مستحق
	٤٠٠٠٠	أثاث		٩٠٠٠٠	دائنون
	١٠٠٠٠	مدينون		٦٠٠	إيراد مقدم
	٥٠٠٠	أوراق قبض		٧٠٠٠	مخصص إهلاك العقارات
	١٠٠٠	مصروف مقدم		٨٠٠٠	مخصص إهلاك الأثاث
	٨٠٠	إيراد مستحق		٢٠٠٠٠	أوراق دفع
	١٨٠٠٠	بضاعة			
	٤٠٠٠	النقدية			
	٣٠٠٠	البنك جاري			
	٥٠٠٠	أوراق مالية			
١٤٦٨٠٠			١٢٦١٠٠		
		إضافات المركز الرئيسي			**مسحوبات المركز الرئيسي**
	١٥٠٠٠٠	إلى حـ/ بضاعة مرسلة للفروع (أرسلها المركز الرئيسي)		٢٠٠٠٠	من حـ/ بضاعة مرسلة للفروع (مرتدة للمركز الرئيسي)
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية (أرسلها المركز الرئيسي)		٦٠٠٠٠	من حـ/ النقدية (أرسلها الفرع للمركز الرئيسي)
	٤٠٠٠	إلى حـ/ النقدية (إيجار سدده المركز الرئيسي بدل الفرع)		٥٠٠٠	من حـ/ البنك جاري (أرسلها الفرع للمركز الرئيسي)
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/ العقارات (من المركز الرئيسي للفرع)		٢٠٠٠	من حـ/ الاعلان (سدده الفرع بدل المركز الرئيسي)
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ الأثاث (أرسلها المركز الرئيسي للفرع)			
١٩٤٠٠٠			٨٧٠٠٠		
		خصوم آخر الفترة			**أصول آخر الفترة**
	١٠٢٥٠	مخصص إهلاك العقارات		٨٠٠٠٠	عقارات
	١٢٥٠٠	مخصص إهلاك الأثاث		٥٠٠٠٠	أثاث
	٦٠٠	مصروف مستحق		١٦٠٠٠	بضاعة
	٤٠٠	إيراد مقدم		١٤٠٠٠	مدينون
	٣٠٠٠٠	دائنون		٣٠٠٠	أوراق قبض
	١٠٠٠٠	أوراق دفع		١٠٤٠٠٠	بنك جاري
				٢٠٠٠	أوراق مالية
٦٣٧٥٠			٢٦٩٠٠٠		
٧٧٥٥٠		إلى حـ/ أرباح وخسائر الفروع (صافي ربح الفرع)			
٤٨٢١٠٠			٤٨٢١٠٠		

★ ملاحظات :

١ – تستخدم المعلومات الجردية فى تعديل عناصر الأصول والخصوم آخر الفترة ...
ويجب قبل تسجيل الأصول والخصوم فى حـ/الفرع ، إجراء التعديلات الجردية ...
وتسجل العناصر بعد تعديلها ، أما باقى الأصول والخصوم التى لم تتناولها المعلو...
الجردية فتسجل بعد ذلك فى حـ/ الفرع كما هى بدون تعديلات .

٢ – الزيادة فى الأصول الثابتة آخر الفترة عن رصيدها فى أول الفترة (الأصل ...
الفترة – الأصل أول الفترة) ، تعتبر إضافات أرسلها المركز الرئيسى للفرع خلال ...
وعليه تسجل ضمن الإضافات (ثم) يحسب عنها إهلاك عن الفترة من تاريخ إضا...
(إرسالها) للفرع وحتى آخر الفترة ، فإذا لم يذكر تاريخ الإضافة (الإرسال) يفترض
أنه فى منتصف العام ويحسب إهلاك للأصول الجديدة عن $\frac{١}{٢}$ سنة ($\frac{٦}{١٢}$) .

* * *

★ إهلاك الأصول الثابتة :

* إهلاك العقارات :

٨٠٠٠٠ عقارات فى آخر الفترة

٦٠٠٠٠ عقارات من أول الفترة
(إهـــلاك ســنة كامـــلة)
$٦٠٠٠٠ \times \frac{٥}{١٠٠} \times ١ = ٣٠٠٠$

إضافة من المركز الرئيسى للفرع
الزيـــادة فى ٩٥/٩/٣٠
(٨٠٠٠٠ – ٦٠٠٠٠)
$٢٠٠٠٠ \times \frac{٥}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢} = ٢٥٠$

٣٢٥٠ جنيه

∴ مخصص إهلاك العقارات (فى آخر الفترة) = ٧٠٠٠ رصيد أول الفترة + ٣٢٥٠ إهلاك السنة الحـالية = ١٠٢٥٠ جنيه تظهر ضمن الخصوم آخر الفترة

* * *

• إهلاك الأثـــاث :

٥٠٠٠٠ جنيه الأثاث فى آخر الفترة — إضافة من المركز الرئيسى للفرع

٤٠٠٠٠ أثاث من أول الفترة (سنة كاملة)

٤٠٠٠٠ × $\frac{١٠}{١٠٠}$ × ١ سنة = ٤٠٠٠ جنيــه

الزيادة ١٠٠٠٠ جنيه (٥٠٠٠٠ – ٤٠٠٠٠)

يحـسـب عنها إهــلاك $\frac{١}{٢}$ سنة لأنـــه لم يذكر تاريخ إضـــافتها

١٠٠٠٠ × $\frac{١٠}{١٠٠}$ × $\frac{٦}{١٢}$ = ٥٠٠ جنيه

٤٥٠٠ جنيه

∴ مخصص إهلاك الأثاث (فى آخر الفترة) = ٨٠٠٠ رصيد أول الفترة + ٤٥٠٠ إهلاك السنة الحـــالية = ١٢٥٠٠ جنيه يظهر ضمن الخصوم آخر الفترة

* * *

★ ملاحظة :

• قيمة البضاعة آخر الفترة :

رصيد البضاعة آخر الفترة	–	البضاعة التالفة	–	بضاعة أمانة للغير ومقيدة	+	بضاعة أمانة لدى الغير ولم تقيد
١٥٠٠٠	–	صفر	–	٥٠٠	+	١٥٠٠

= ١٦٠٠٠ جنيه تظهر ضمن الأصول آخر الفترة

* * *

(١) قيود اليومية لحركة البضاعة بين المركز الرئيسى والفرع

يقوم المركز الرئيسى فى دفاتره بتوسيط حـ/ بضاعة مرسلة للفروع ليمثل المركز الرئيسى فى حالة التعامل مع الفروع فى البضاعة حيث يجعل :

- دائناً بالبضاعة المرسلة للفروع (من المركز الرئيسى) .
- مديناً بالبضاعة المرسلة من الفروع إلى المركز الرئيسى (المرتدة) ويكون الطرف الآخر من القيد حـ/ الفـرع .
- فى نهاية السنة يقفـل حـ/ بضاعة مرسـلة الفروع (الرصيد) فى حـ/ المتاجرة كما يلى :

مدين	دائن	البيان
١٥٠٠٠٠		١ - إثبات البضاعة المرسلة من المركز الرئيسى إلى الفرع ١٥٠٠٠٠ جنيه :
		من حـ/ الفـــرع
	١٥٠٠٠٠	إلى حـ/ بضاعة مرسلة للفروع
		٢ - إثبات البضـاعة المرتدة من الفــرع للمــركز الرئيسى ٢٠٠٠٠ جنيــه (قيــد عكسى) :
٢٠٠٠٠		من حـ/ بضاعة مرسلة للفروع
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/ الفـــــرع
		٣ - فى نهاية السنة إقفال حـ/ بضاعة مرسلة للفروع فى حـ/ المتاجرة :
١٣٠٠٠٠		من حـ/ بضاعة مرسلة للفروع
	١٣٠٠٠٠	إلى حـ/ المتـــاجرة

حـ/ بضاعـة مـرسلة للفـروع

مدين		دائن	
٢٠٠٠٠	إلى حـ/ الفــرع	١٥٠٠٠٠	من حـ/ الفـــرع
١٣٠٠٠	إلى حـ/ المتاجرة		
١٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠	



شركة الكرنك للمواد الغذائية لها فرع بالاسكندرية (غير مستقل) وتقوم بإمداده بالبضائع ، ويمسك الفرع سجلات البيع بالأجل ويودع الفرع النقدية التى يحصلها فى البنك لحساب المركز الرئيسى ، ويقوم بسداد الأجور والمصروفات الأخرى بموجب شيكات .

وقد قدمت إليك البيانات التالية عن نشاط الفرع عن السنة المالية المنتهية فى آخر ديسمبر ١٩٩٥ .

جنيه	
٣٤٨٠	مدينون فى ١٩٩٥/١/١
٤٥٢٠	مدينون فى ١٩٩٥/١٢/٣١
٦٥٦٠	بضاعة أول الفترة فى ١٩٩٥/١/١
٤٥٥٢٠	مبيعات نقدية
١٨٥٢٠	مبيعات آجلة
٣٣٠٨٠	بضاعة مرسلة للفرع بالتكلفة
١٧٠٤٠	محصل من المدينون
٧٣٢٠	بضاعة آخر الفترة فى ١٩٩٥/١٢/٣١
٢٠٠٠	بضاعة مرتدة من الفرع
٤٣٢٠	أجور ومرتبات
١٦٨٠	إيجـــــار
٤٨٠	مصروفات عمومية
٤٤٠	ديون معدومة

والمطلوب :

١ - إعداد الحسابات التى تمثل نشاط الفرع فى دفاتر المركز الرئيسى .

٢ - تصوير حساب الفرع . (حساب واحد يمثل نشاط الفرع) .

أولاً : الحسابات التى تمثل نشاط الفرع فى دفاتر المركز الرئيسى

مدين — ح/ مدينى فرع الإسكندرية — دائن

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٣٤٨٠	رصيد منقول	٩٠/١/١	١٧٠٤٠	من حـ/ النقدية بالفرع	
١٨٥٢٠	إلى حـ/ بضاعة فرع الاسكندرية	خلال السنة	٤٤٠	من حـ/ مصروفات الفرع (ديون معدومة)	خلال السنة
			٤٥٢٠	رصيد مرحل	٩٠/١٢/٣١
٢٢٠٠٠			٢٢٠٠٠		

مدين — ح/ مصروفات فرع الإسكندرية — دائن

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٤٤٠	إلى حـ/ مدينى الفرع (ديون معدومة)	خلال السنة	٦٩٢٠	من حـ/ أرباح وخسائر الفرع	٩٠/١٢/٣١
٤٣٢٠	إلى حـ/ البنك (أجور ومرتبات)	خلال السنة			
١٦٨٠	إلى حـ/ البنك (إيجار)	خلال السنة			
٤٨٠	إلى حـ/ البنك (مصروفات عمومية)	خلال السنة			
٦٩٢٠			٦٩٢٠		

مدين — ح/ بضاعة فرع الإسكندرية — دائن

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٦٥٦٠	رصيد منقول	٩٠/١/١	٤٥٥٢٠	من حـ/ نقدية الفرع	خلال السنة
٣٣٠٨٠	إلى حـ/ البضاعة المرسلة للفرع	خلال السنة	١٨٥٢٠	من حـ/ مدينى الفرع (مبيعات آجلة)	خلال السنة
٣٣٧٢٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر الفرع (مجمل الربح)	٩٠/١٢/٣١	٢٠٠٠	من حـ/ البضاعة المرسلة للفرع (بضاعة مرتدة)	خلال السنة
			٧٣٢٠	رصيد مرحل (بضاعة آخر الفترة)	٩٠/١٢/٣١
٧٣٣٦٠			٧٣٣٦٠		

مدين حـ/ أرباح وخسائر فرع الإسكندرية عن السنة المالية المنتهية فى ٣١/١٢/٩٥ دائن

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٦٩٢٠	إلى حـ/ مصروفات فرع الاسكندرية	٣١/١٢/٩٥	٣٣٧٢٠	من حـ/ بضاعة فرع الإسكندرية	٣١/١٢
	جنيه				
	٤٣٢٠ أجور ومرتبات				
	١٦٨٠ الإيجار				
	٤٤٠ ديون معدومة				
	٤٨٠ مصروفات عمومية				
٢٦٨٠٠	إلى حـ/ الأرباح والخسائر	٣١/١٢			
٣٣٧٢٠			٣٣٧٢٠		

مدين حـ/ البضاعة المرسلة للفرع دائن

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٢٠٠٠	إلى حـ/ بضاعة فرع الإسكندرية (البضاعة المرتدة)	خلال السنة	٣٣٠٨٠	من حـ/ بضاعة فرع الإسكندرية	خلال السنة
٣١٠٨٠	إلى حـ/ المتاجرة	٣١/١٢			
٣٣٠٨٠			٣٣٠٨٠		

ملاحظة : يمكن إعداد حساب بضاعة الفرع كحساب متاجرة كما يلى :

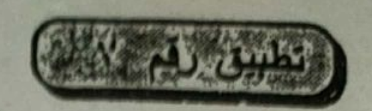
مدين ح/ متاجرة فرع الإسكندرية عن السنة المالية المنتهية فى ٩٥/١٢/٣١ دائن

جنيه	جنيه	البيان	التاريخ	جنيه	جنيه	البيان	التاريخ
٦٥٦٠		بضاعة أول الفترة	١/١			المبيعات	
	٣٣٠٨٠	بضاعة مرسلة للفرع مسعرة بالتكلفة			٤٥٥٢٠	النقدية	
					١٨٥٢٠	الآجلة	
	٢٠٠٠	- بضاعة مرتدة من الفرع					
٣١٠٨٠				٦٤٠٤٠			
٣٣٧٢٠		إلى ح/ أرباح وخسائر فرع الإسكندرية		٧٣٢٠		بضاعة آخر الفترة	
٧١٣٦٠				٧١٣٦٠			

ثانياً : حساب الفرع (حساب واحد يمثل نشاط الفرع)

مدين ح/ فرع الإسكندرية دائن

جنيه	جنيه	البيان	التاريخ	جنيه	جنيه	البيان	التاريخ
١٠٠٤٠		أرصدة أول الفترة	١/١	٦٢٥٦٠		من ح/ البنك	خلال السنة
	٦٥٦٠	بضاعة أول الفترة			١٧٠٤٠	مدينون (محصل)	
	٣٤٨٠	مدينون			٤٥٥٢٠	مبيعات بالنقد	
٣٣٠٨٠		إلى ح/ البضاعة المرسلة للفرع		٢٠٠٠		من ح/ البضاعة المرسلة للفرع (بضاعة مرتدة)	خلال السنة
٦٤٨٠		إلى ح/ البنك		١١٨٤٠		أرصدة آخر الفترة	١٢/٣١
	٤٣٢٠	أجور ومرتبات			٧٣٢٠	بضاعة آخر الفترة	
	١٦٨٠	إيجار			٤٥٢٠	مدينون	
	٤٨٠	مصروفات عمومية					
٢٦٨٠٠		إلى ح/ الأرباح والخسائر					
٧٦٤٠٠				٧٦٤٠٠			



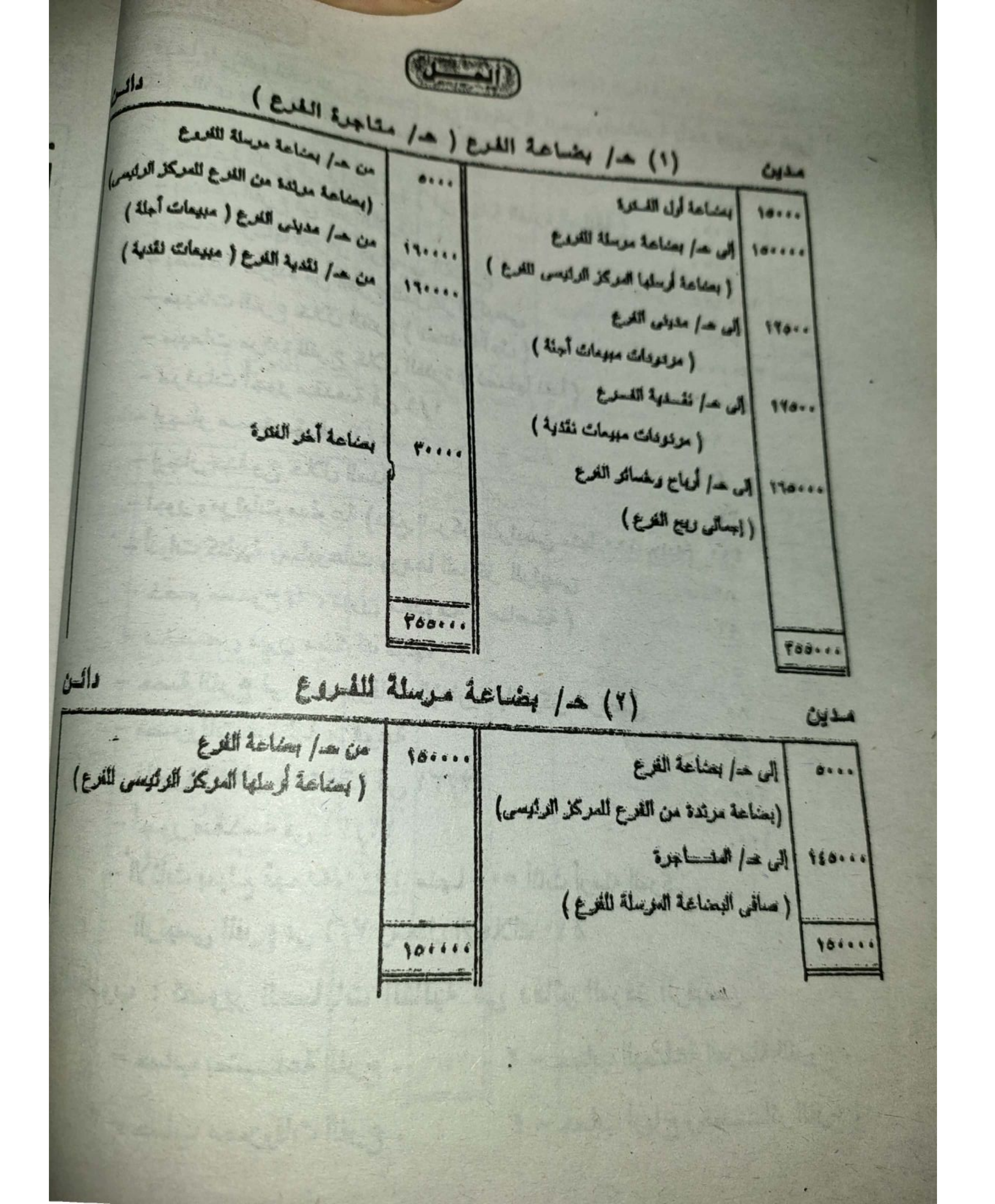
فيما يلى البيانات التى تجمعت لدى المركز الرئيسى والخاصة بأحد فروعه غير المستقلة والذى يرسل إليه البضاعة مسعرة بالتكلفة .

	جنيه
- بضاعة الفرع فى أول الفترة (فى نهاية الفترة السابقة)	١٥٠٠٠
- بضاعة الفرع فى آخر الفترة	٣٠٠٠٠
- بضاعة أرسلها المركز الرئيسى للفـرع	١٥٠٠٠٠
- بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى	٥٠٠٠
- مبيعات الفرع خلال الفترة (نصفها آجل)	٣٢٠٠٠٠
- مبيعات مرتدة للفرع خلال الفترة (نصفها نقداً)	٢٥٠٠٠
- مرتبات أجور مقدمة فى ١/١	٦٠
- إيجار مستحق فى ١/١	٤٠
- إيجار مدفوع خلال السنة	٢٤٠
- أجور ومرتبات مدفوعة (دفع المركز الرئيسى منها ١٠٠ جنيه)	٤٠٠
- أدوات كتابية ومطبوعات وردها المركز الرئيسى .	٨٠
- خصم مسموح به ، ديون معدومة (مناصفة)	٩٠
- مخصص ديون مشكوك فيها	٥٠
- حصة الفرع فى المصروفات الإدارية بالمركز الرئيسى	٨٠
- مصروفات مختلفة مدفوعة	٥٠
- فاتورة إعلان مستحقة فى ١٢/٣١	١٥٠
- أجور مقدمة فى ١٢/٣١	١٠٠
- الأثاث بمبلغ قيمته ١٥٠٠ منها ٥٠٠ أثاث أرسله المركز الرئيسى للفرع فى ٧/١ ومعدل الإهلاك ١٠٪	

والمطلوب : تصوير الحسابات التالية فى دفاتر المركز الرئيسى :

١ - حساب بضـــاعة الفرع . ٢ - حساب البضاعة المرسلة للفروع .

٣ - حساب مصروفات الفرع . ٤ - حساب أرباح وخســـائر الفرع .



(متاجرة الفرع)

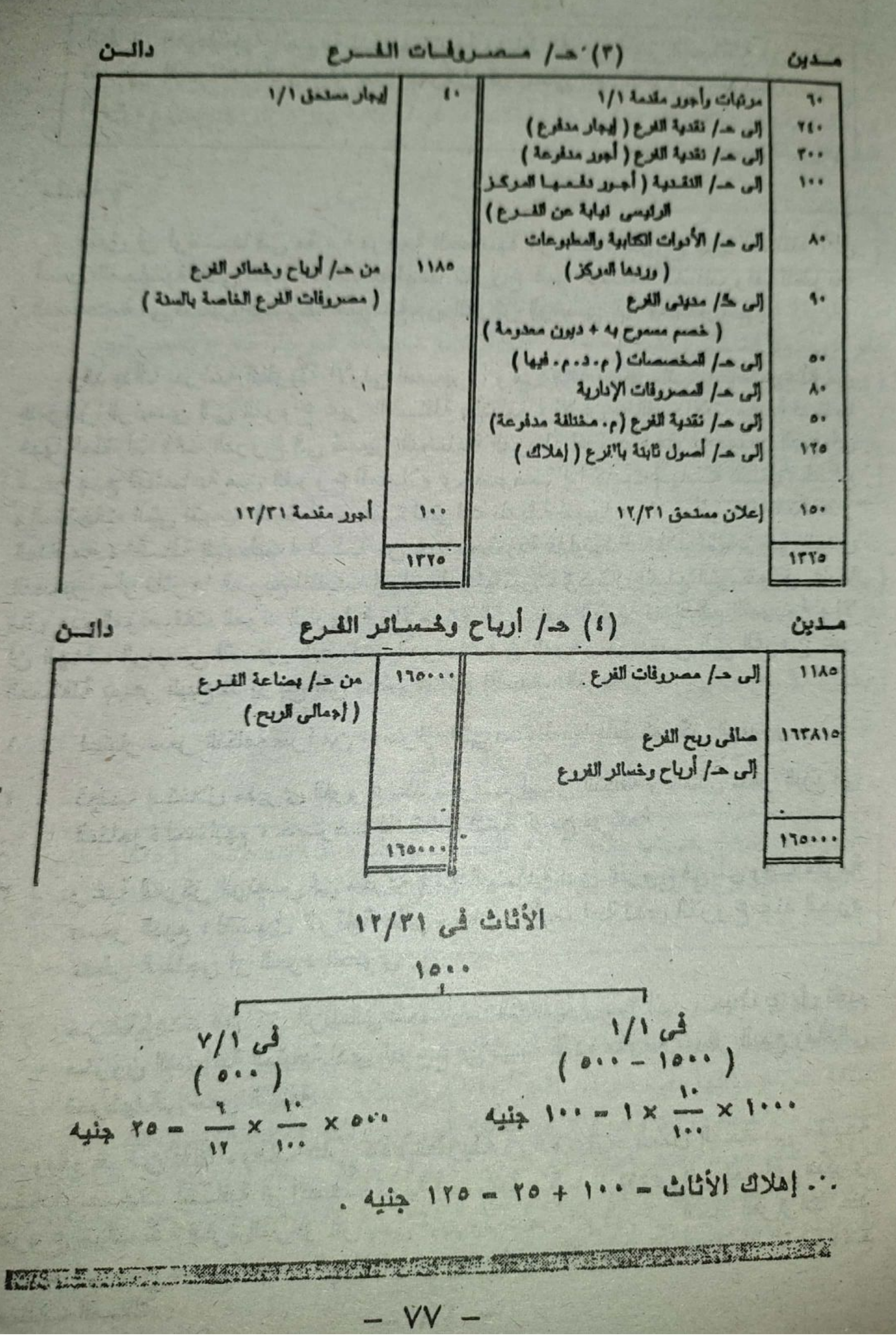
(١) حـ/ بضاعة الفرع (حـ/ متاجرة الفرع)

مدين			دائن
١٥٠٠٠	بضاعة أول الفترة	٥٠٠٠	من حـ/ بضاعة مرسلة للفروع (بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسي)
١٥٠٠٠٠	إلى حـ/ بضاعة مرسلة للفروع (بضاعة أرسلها المركز الرئيسي للفرع)	١٩٠٠٠٠	من حـ/ مديني الفرع (مبيعات آجلة)
١٢٥٠٠	إلى حـ/ مديني الفرع (مردودات مبيعات آجلة)	١٩٠٠٠٠	من حـ/ نقدية الفرع (مبيعات نقدية)
١٢٥٠٠	إلى حـ/ نقدية الفرع (مردودات مبيعات نقدية)	٣٠٠٠٠	بضاعة آخر الفترة
٢٦٥٠٠٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر الفرع (إجمالي ربح الفرع)		
٤٥٥٠٠٠		٤٥٥٠٠٠	

(٢) حـ/ بضاعة مرسلة للفروع

مدين			دائن
٥٠٠٠	إلى حـ/ بضاعة الفرع (بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسي)	١٥٠٠٠٠	من حـ/ بضاعة الفرع (بضاعة أرسلها المركز الرئيسي للفرع)
١٤٥٠٠٠	إلى حـ/ المتاجرة (صافي البضاعة المرسلة للفرع)		
١٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠	

Scanned with CamScanner



مدين ـ (٣) ح/ مصروفات الفرع ـ دائن

المبلغ	البيان (مدين)	المبلغ	البيان (دائن)
٦٠	مرتبات وأجور مقدمة ١/١	٤٠	إيجار مستحق ١/١
٢٤٠	إلى ح/ نقدية الفرع (إيجار مدفوع)		
٣٠٠	إلى ح/ نقدية الفرع (أجور مدفوعة)		
١٠٠	إلى ح/ النقدية (أجور دفعها المركز الرئيسى نيابة عن الفرع)		
٨٠	إلى ح/ الأدوات الكتابية والمطبوعات (وردها المركز)	١١٨٥	من ح/ أرباح وخسائر الفرع (مصروفات الفرع الخاصة بالسنة)
٩٠	إلى ح/ مدينى الفرع (خصم مسموح به + ديون معدومة)		
٥٠	إلى ح/ المخصصات (م.د.م. فيها)		
٨٠	إلى ح/ المصروفات الإدارية		
٥٠	إلى ح/ نقدية الفرع (م. مختلفة مدفوعة)		
١٢٥	إلى ح/ أصول ثابتة بالفرع (إهلاك)		
١٥٠	إعلان مستحق ١٢/٣١	١٠٠	أجور مقدمة ١٢/٣١
١٣٢٥		١٣٢٥	

مدين ـ (٤) ح/ أرباح وخسائر الفرع ـ دائن

المبلغ	البيان (مدين)	المبلغ	البيان (دائن)
١١٨٥	إلى ح/ مصروفات الفرع .	١٦٥٠٠٠	من ح/ بضاعة الفرع (إجمالى الربح)
١٦٣٨١٥	صافى ربح الفرع إلى ح/ أرباح وخسائر الفروع		
١٦٥٠٠٠		١٦٥٠٠٠	

الأثاث فى ١٢/٣١

١٥٠٠

فى ١/١ (١٥٠٠ - ٥٠٠)   فى ١/٧ (٥٠٠)

١٠٠٠ × $\frac{١٠}{١٠٠}$ × ١ = ١٠٠ جنيه

٥٠٠ × $\frac{١٠}{١٠٠}$ × $\frac{٦}{١٢}$ = ٢٥ جنيه

∴ إهلاك الأثاث = ١٠٠ + ٢٥ = ١٢٥ جنيه .

الطرق المحاسبية المتبعة لتحديد نتيجة نشاط الفروع غير المستقلة فى حالة تسعير البضاعة المرسلة من المركز الرئيسى إلى الفروع مقومة بسعر البيع .

مقدمة :

سبق أن أوضحنا فى مقدمة دراسة المحاسبة عن نشاط الفروع غير المستقلة ، أن أسس المحاسبة التى تتبع لاثبات عمليات الفروع غير المستقلة تختلف وفقا للطريقة المستخدمة فى تسعير البضاعة المرسلة من المركز الرئيسى إلى هذه الفروع .

وقد بدأنا بدراسة الطريقة الأولى للتسعير ، وهى حالة تسعير البضاعة المرسلة من المركز الرئيسى إلى الفروع غير المستقلة بالتكلفة ، إلا أن هناك حالات معينة قد تلجأ فيها المنشآت ذات الفروع إلى تسعير البضاعة المرسلة لفروعها مقومة بسعر البيع أى سعر بيع البضاعة من الفروع للعملاء ، خصوصا إذا كانت سياسة تسعير السلع والمنتجات التى تتبعها المنشأة مستقرة لفترات طويلة نسبيا ، ولا تتأثر كثيرا بأسعار المنافسة ، إضافة إلى طبيعة السلعة من حيث صعوبة قابليتها للتلف أو العجز فى المدى القصير ، أو تأثرها السريع لتقلبات أذواق المستهلكين ، وكمثال للسلع التى تنطبق عليها مثل هذه المواصفات المواد البترولية والأجهزة الكهربائية المعمرة والسلع التموينية ، إلا **أن الهدف الرئيسى لتسعير البضاعة المرسلة من المركز الرئيسى إلى الفروع غير المستقلة بسعر البيع قد يرجع إلى بعض أو كل الأسباب التالية :**

١ - اعتبار سعر التكلفة سرا من الأسرار التى يحتفظ بها فقط المركز الرئيسى .

٢ - تجنب إستغلال مديرى الفروع عند معرفتهم لسعر التكلفة وبالتالى سعر البيع فى المتاجرة لحسابهم ، خصوصا إذا كانت نسبة الربح مرتفعة .

٣ - رغبة المركز الرئيسى فى معرفة قيمة البضاعة لدى الفروع فى اى وقت مقومة بسعر البيع ، لتسهيل الرقابة على مخزون البضاعة لدى الفروع عند الجرد الفعلى المفاجئ أو الجرد السنوى .

٤ - سرعة إعداد المركز الرئيسى للحسابات الختامية والميزانية ، حيث يسهل تقييم مخزون البضاعة المتبقية لدى الفروع فى نهاية المدة مقومة بسعر البيع وبالتالى تحويلها إلى سعر التكلفة .

وبالرغم من ذلك ، **يعاب على هذه الطريقة** زيادة عبء العمل المحاسبى ، نتيجة إستخدام حسابات إضافية أو اعمده رقابية إحصائية ، كما قد يؤدى إلى إحساس مديرى الفروع بغياب ثقة إدارة المركز الرئيسى فيهم وتحد من قدرتهم فى إتخاذ القرارات عن رغبتهم فى منح خصم لبعض العملاء ، خصوصا فى ظل ظروف المنافسة الشديدة من المنشآت المماثلة .

المحاسبة عن حالة تسعير البضاعة المرسلة من المركز الرئيسى إلى الفروع غير المستقلة مقومة بسعر البيع لتحديد نتيجة النشاط من إجمالى ربح أو خسارة :

تتم المحاسبة عن حالة تسعير البضاعة المرسلة من المركز الرئيسى إلى الفروع غير المستقلة بهدف قياس إجمالى أرباح أو خسائر هذه الفروع عن طريق المقارنة بين إيرادات ومصروفات الفرع أى (بإستخدام حساب بضاعة الفرع) وذلك بإتباع إحدى الطريقتين الفرعيتين التاليتين :

الطريقة الأولى

طريقة إستخدام حساب بضاعة الفرع ذو العمودين عن طريق تزويد حساب بضاعة الفرع بعمود إضافى رقابى إحصائى لاثبات قيمة البضاعة المرسلة للفرع بسعر البيع ، (وهذا العمود خارج نظام القيد المزدوج) .

الطريقة الثانية

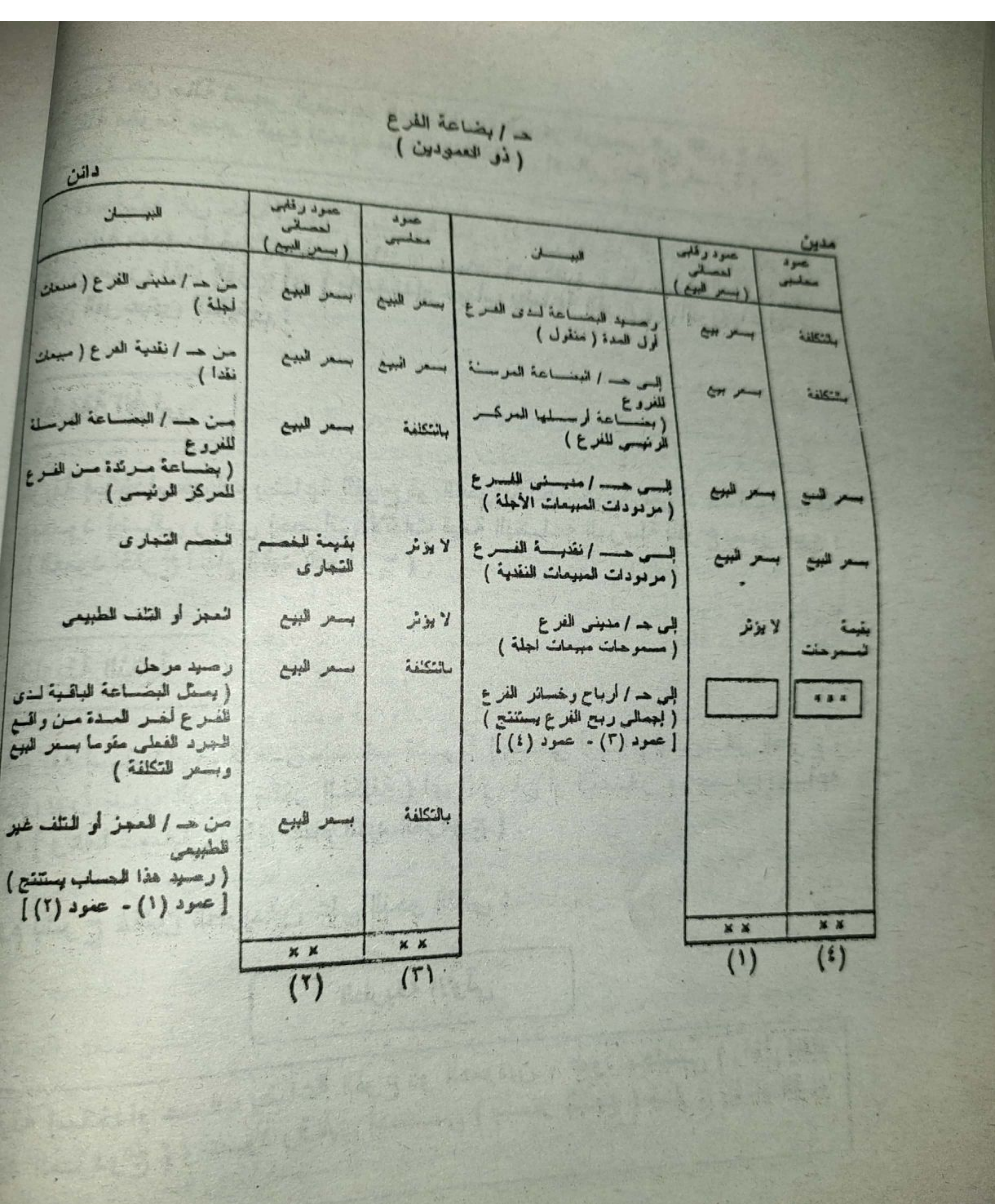
طريقة إستخدام كلا من حساب تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع ، (بالفرق بين سعر البيع وسعر التكلفة) أى الأرباح أو الخسائر ، وحساب بضاعة الفرع ، (وهما حسابان داخل نظام القيد المزدوج) .

وسنقوم بشرح هاتين الطريقتين على النحو التالى :

الطريقة الأولى

طريقة إستخدام حساب بضاعة الفرع ذو العمودين ، عمود محاسبى (داخل نظام القيد المزدوج) وعمود رقابى إحصائى (بسعر البيع) خارج نظام القيد المزدوج :

لا يختلف إعداد هذا الحساب وفقا لطريقة المقارنة بين ايرادات ومصروفات الفرع فى حالة تسعير البضاعة المرسلة من المركز الرئيسى للفروع غير المستقلة بسعر التكلفة عن ارسالها مقومة بسعر البيع ، إلا فى إضافة عمود رقابى إحصائى فى جانبى الحساب ، لاثبات ورود وخروج البضاعة إلى ومن الفرع مقومة بسعر البيع ، بهدف الرقابة على حركة البضاعة ، مع التأكيد على أن اثبات حركة البضاعة فى هذا العمود الرقابى الإحصائى يكون خارج نظام القيد المزدوج ، وفيما يلى نموذج لحساب بضاعة الفرع ذو العمودين وفقا لهذه الطريقة :



حـ / بضاعة الفرع
(ذو العمودين)

مدين

عمود محلي	عمود رقابي احصائي (بسعر البيع)	البيان
بالتكلفة	بسعر بيع	رصيد البضاعة لدى الفرع أول المدة (منقول)
بالتكلفة	بسعر بيع	إلى حـ / البضاعة المرسلة للفروع (بضاعة أرسلها المركز الرئيسي للفرع)
بسعر البيع	بسعر البيع	إلى حـ / مدينى الفرع (مردودات المبيعات الأجلة)
بسعر البيع	بسعر البيع	إلى حـ / نقدية الفرع (مردودات المبيعات النقدية)
بقيمة المسموحات	لا يؤثر	إلى حـ / مدينى الفرع (مسموحات مبيعات اجلة)
×××		إلى حـ / أرباح وخسائر الفرع (إجمالي ربح الفرع يستنتج) [عمود (٣) - عمود (٤)]
××	××	
(٤)	(١)	

دائن

عمود محلي	عمود رقابي احصائي (بسعر البيع)	البيان
بسعر البيع	بسعر البيع	من حـ / مدينى الفرع (مبيعات أجلة)
بسعر البيع	بسعر البيع	من حـ / نقدية الفرع (مبيعات نقدا)
بالتكلفة	بسعر البيع	من حـ / البضاعة المرسلة للفروع (بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسي)
لا يؤثر	بقيمة الخصم التجاري	الخصم التجاري
لا يؤثر	بسعر البيع	العجز أو التلف الطبيعي
بالتكلفة	بسعر البيع	رصيد مرحل (يمثل البضاعة الباقية لدى الفرع أخر المدة من واقع الجرد الفعلي مقوما بسعر البيع وبسعر التكلفة)
بالتكلفة	بسعر البيع	من حـ / العجز أو التلف غير الطبيعي (رصيد هذا الحساب يستنتج) [عمود (١) - عمود (٢)]
××	××	
(٣)	(٢)	

وفيما يلى شرح لمكونات ووظيفة هذا الحساب :

أولا : بالنسبة للعمود المحاسبى (المدين والدائن) وهو داخل نظام القيد المزدوج ، (ببياناته بسعر التكلفة أو سعر البيع أو بقيمة مسموحات المبيعات) :

يهدف هذا العمود إلى إستخراج مجمل أرباح أو خسائر الفرع (مثل حساب المتاجرة تماما) ، حيث لا يفقد حساب بضاعة الفرع وفقا لهذا العمود وظيفته الأساسية لقياس مجمل ربح أو خسارة الفرع ، كما أن هذا العمود يدخل ضمن نظام القيد المزدوج ، وبالتالى يظهر فى العمود المحاسبى فى جانبى هذا الحساب ما يلى :

أ - فى الجانب المدين يظهر ما يلى :

١ - رصيد البضاعة لدى الفرع أول المدة ، رصيد منقول (بسعر التكلفة) .

٢ - حساب البضاعة المرسلة للفروع (بسعر التكلفة) " بالبضاعة المرسلة من المركز الرئيسى للفرع أثناء الفترة " (بالتكلفة) .

٣ - حساب مدينى الفرع ونقدية الفرع (بسعر البيع) " بمردودات المبيعات الأجلة والنقدية من عملاء الفرع أثناء الفترة " .

٤ - مدينى الفرع - يمثل مسموحات المبيعات الأجلة (بقيمة المسموحات) .

٥ - الرصيد ، وهو يمثل مجمل ربح الفرع ويستنتج بالفرق بين الجانب الدائن والجانب المدين لهذا الحساب .

ب - فى الجانب الدائن يظهر ما يلى :

١ - حسابى مدينى الفرع ونقدية الفرع (بسعر البيع) ، وهما يمثلان المبيعات الأجلة والنقدية لعملاء الفرع أثناء الفترة .

٢ - حساب البضاعة المرسلة للفروع (بسعر التكلفة) ، " يمثل قيمة البضاعة المرتدة من الفرع للمركز الرئيسى أثناء الفترة " (بالتكلفة) .

٣ - الخصم التجارى ، لا يؤثر على العمود المحاسبى .

٤ - العجز أو التلف الطبيعى ، لا يؤثر على العمود المحاسبى .

بسعر التكلفة (بسعر التكلفة) .

٥ - رصيد البضاعة المتبقية آخر المدة نتيجة الجرد الفعلى (بسعر التكلفة) .

٦ - حساب العجز أو التلف غير الطبيعى ، نتيجة سرقة - أو حريق أو إختلاس يستنتج (بسعر التكلفة)

يلاحظ ما يلى :

إن نتيجة ترصيد جانبى العمود المحاسبى لحساب بضاعة الفرع ، المدين والدائن ، والذى يعتبر بمثابة حساب متاجرة . إما أن يكون :

أ - مجمل ربح ، إذا كان الجانب الدائن أكبر من الجانب المدين .

ب - مجمل خسارة ، إذا كان الجانب المدين أكبر من الجانب الدائن .

ويمكن التحقق من سلامة ما يظهره حساب بضاعة الفرع من إجمالى ربح أو إجمالى خسارة عن طريق ضرب قيمة صافى المبيعات فى نسبة مجمل الربح ، ويتم ذلك على النحو التالى :

صافى المبيعات = (المبيعات النقدية + المبيعات الأجلة) - (مردودات المبيعات + مسموحات المبيعات) = x x x

إجمالى الربح أو الخسارة = صافى المبيعات x نسبة إجمالى الربح = x x x

والتى يجب أن تطابق نتيجة العمود المحاسبى لحساب بضاعة الفرع ، سواء أكانت النتيجة مجمل ربح أو مجمل خسارة .

ثانيا : بالنسبة للعمود الرقابى الإحصائى (المدين والدائن) وهو (خارج نظام القيد المزدوج) كل بياناته مقومة بسعر البيع :

يهدف هذا العمود إلى الرقابة على حركة البضاعة لدى الفرع مقومة بسعر البيع وفقا لنظام الجرد المستمر [1] ، ففي آخر المدة يتعين القيام بجرد فعلى للبضاعة الباقية لدى الفرع وإثباتها مقومة بسعر البيع فى الجانب الدائن من العمود الرقابى الإحصائى .

فإذا لم يتساو جانبى العمود الرقابى الإحصائى ، أى ظهر فرق فى الجانب الدائن (الجانب الدائن أقل من الجانب المدين) دل ذلك على وجود عجز أو تلف غير طبيعى (غير مسموح به) يظهر مقوما بسعر البيع فى العمود الرقابى الإحصائى ، تمهيدا لمحاسبة ومطالبة المتسبب فيه بقيمة العجز ، ولذلك فإن العجز أو التلف غير الطبيعى

---

(١) نظام الجرد المستمر ، يعنى سهولة معرفة الرصيد الدفترى للبضاعة بسعر البيع ومطابقته مع الجرد الفعلى فى أى وقت .

يظهر فى الجانب الدائن كمتمم حسابى أما العجز أو التلف الطبيعى فهو معلوم لدى المركز الرئيسى ، أما فى صورة نسبة مئوية من قيمة البضاعة أو فى صورة قيمة محددة بمعرفة الإدارة بالمركز الرئيسى .

وتأكيداً لهذه النقطة الجوهرية يظهر فى الجانب الدائن للعمود الرقابى الإحصائى رصيد مخزون البضاعة الباقية آخر المدة من واقع الجرد الفعلى فقط مقوماً بسعر البيع ، وفى حالة عدم وجود عجز أو تلف غير طبيعى سيكون جانبى العمود الرقابى الإحصائى متساويان ، بعد أخذ قيمة العجز أو التلف الطبيعى فى الاعتبار .

أما إذا كان هناك فرق بين الجانب الدائن والجانب المدين للعمود الرقابى الإحصائى ، فهذا يدل على وجود عجز أو تلف غير طبيعى أو (غير مسموح به) ، باعتباره المتمم الحسابى للفرق بين جانبى العمود الرقابى الاحصائى ، حيث يجب أن يتساوى جانبى العمود الرقابى الاحصائى فى نهاية المدة .

ويظهر فى العمود الرقابى الإحصائى بجانبى هذا الحساب ما يلى :

أ - فى الجانب المدين يظهر ما يلى :

١ - رصيد البضاعة لدى الفرع أول المدة (بسعر البيع) .

٢ - حساب البضاعة المرسلة للفروع (بسعر البيع) ، " بضاعة مرسلة من المركز الرئيسى للفرع أثناء الفترة " .

٣ - حسابى مدينى ونقدية الفرع (بسعر البيع) " يمثلان مردودات المبيعات الأجلة والنقدية من عملاء الفرع أثناء الفترة " .

ب - فى الجانب الدائن يظهر ما يلى :

١ - حسابى مدينى الفرع ونقدية الفرع (بسعر البيع) " يمثلان المبيعات الأجلة والنقدية لعملاء الفرع أثناء الفترة " .

٢ - حساب البضاعة المرسلة للفروع (بسعر البيع) " يمثل البضاعة المرتدة من الفرع للمركز الرئيسى أثناء الفترة " .

٣ - الخصم التجارى ، لأنه يؤثر على قيمة المخزون (بسعر البيع) .

٤ - العجز أو التلف الطبيعى لأنه يؤثر على كمية وقيمة المخزون " بسعر البيع " .

٥ - حساب العجز أو التلف غير الطبيعى (بسعر البيع) ، تحدد قيمته كمتمم حسابى .

أما رصيد العمود الرقابى الإحصائى فيمثل كما سبق أن أوضحنا الفرق بين الجانب المدين و الجانب الدائن ويعبر عن رصيد البضاعة الباقية لدى الفرع آخر الفترة مقوما بسعر البيع ، وهو الذى يجب أن يطابق رصيد البضاعة الموجودة لدى الفرع فعلاً فى نهاية الفترة بسعر البيع ، (فى حالة عدم وجود عجز أو تلف غير طبيعى) ، بعد أخذ قيمة العجز أو التلف الطبيعى فى الاعتبار .

علماً بأن العجز أو التلف بصفة عامة ، لابد من تحليله إلى عجز أو تلف طبيعى (فى الحدود المسموح بها) ، وعجز أو تلف غير طبيعى نتيجة (سرقة - اختلاس - حريق) ، وهو غير مسموح به ، ويجب محاسبة المسئول عن حدوثه وتحصيل قيمته .

ولذلك يقوم المركز الرئيسى فى نهاية المدة بمجرد استلام كشوف جرد البضاعة الموجودة فعلاً لدى الفرع بإجراء مطابقة بين كشوف الجرد بسعر البيع مع رصيد العمود الرقابى الإحصائى ، فإذا تأكد المركز الرئيسى من سلامة المطابقة وصحتها ، دل ذلك على سلامة حركة البضاعة لدى الفرع ، وبالتالى يتم تحويل قيمة المخزون إلى سعر التكلفة ويتم اثباتها فى العمود المحاسبى فى الجانب الدائن من حساب بضاعة الفرع (ذو العمودين) ، من هنا تتضح وظيفة وهدف هذا العمود باعتباره أداة للرقابة على حركة البضاعة لدى الفرع و التأكد من سلامة مخزون البضاعة الباقية لدى الفرع آخر المدة من واقع مطابقة رصيد العمود الرقابى الاحصائى ونتيجة الجرد الفعلى .

أما فى حالة ما اذا كانت نتيجة جرد البضاعة لدى الفرع فى نهاية المدة بسعر البيع من واقع كشوف الجرد أقل من رصيد العمود الرقابى الإحصائى دل ذلك على وجود عجز أو تلف غير طبيعى ، يتم دراسة أسبابه وتحديد المتسبب فيه تمهيداً لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتحميل قيمة هذا العجز أو التلف على المسئول عنه ، مع التأكيد على أن العجز أو التلف الطبيعى قد أخذ فى الحسبان قبل استخراج رصيد مخزون البضاعة الباقية لدى الفرع فى نهاية المدة بسعر البيع .

ملاحظة هامة :

جميع بيانات العمود الرقابى الإحصائى مقومة بسعر البيع ، بينما العمود المحاسبى فبعض بياناته بسعر التكلفة وبعضها الآخر بسعر البيع ومسموحات المبيعات بقيمتها .

وفيما يلى إيضاح لطبيعة المعالجة المحاسبية للبنود ذات الطبيعة الخاصة الواردة فى حساب بضاعة الفرع (ذو العمودين) ، نبدأها بعرض نموذج لحساب بضاعة الفرع (ذو العمودين) مع التركيز فقط على هذه البنود ، مع العلم بأن قيد ارسال البضاعة من المركز الرئيسى للفرع أثناء الفترة سيكون مقوما بسعر التكلفة ويؤثر

Scanned with CamScanner

على العمود المحاسبي لحساب بضاعة الفرع بينما تظهر قيمة البضاعة المرسلة أيضا في العمود الرقابي الإحصائي بسعر البيع (خارج نظام القيد المزدوج) ، ويظهر هذا القيد في دفاتر المركز الرئيسي كما يلي :

× ×		من حـ / بضاعة الفرع (بالتكلفة)
	× ×	إلى حـ / البضاعة المرسلة للفرع (بالتكلفة)
		قيد ارسال بضاعة من المركز الرئيسي للفرع (س) أثناء الفترة بالتكلفة .

نموذج لحساب بضاعة الفرع (ذو العمودين)
(للحسابات ذات الطبيعة الخاصة)

مدين | دائن

عمود محاسبي	عمود رقابي احصائي	البيان	عمود محاسبي	عمود رقابي احصائي	البيان
سعر بيع	سعر بيع	إلى حـ / مديني الفرع (مردودات مبيعات آجلة)	لا يؤثر	بقيمة الخصم التجاري	الخصم التجاري
سعر بيع	سعر بيع	إلى حـ / نقدية الفرع (مردودات مبيعات نقدا)	لا يؤثر	بقيمة العجز أو التلف الطبيعي مقوما بسعر البيع	العجز أو التالف الطبيعي
بقيمة مسموحات المبيعات	لا يؤثر	إلى حـ / مديني الفرع (مسموحات مبيعات آجلة)	بقيمة العجز أو التلف غير الطبيعي مقوما بسعر التكلفة	بقيمة العجز أو التلف غير الطبيعي (متمم حسابي) مقوما بسعر البيع	من حـ / العجز أو التلف غير الطبيعي

وفيما يلي إيضاح للمعالجة المحاسبية للحسابات ذات الطبيعة الخاصة :

١ - مردودات المبيعات الآجلة والنقدية :

تظهر كل من مردودات المبيعات الآجلة والنقدية في كل من العمود المحاسبي والعمود الرقابي الإحصائي بسعر البيع في الجانب المدين ، لأنها تمثل خفض للمبيعات الآجلة والمبيعات النقدية ، والتي ظهرت قبل ذلك في الجانب

الدائن من حساب بضاعة الفرع بسعر البيع ، حتى تؤثر على مجمل الربح بقيمة النقص بمردودات المبيعات بسعر البيع فى العمود المحاسبى ، وتؤثر أيضا فى مخزون البضاعة الباقية لدى الفرع فى آخر المدة بقيمة مردودات المبيعات بسعر البيع فى العمود الرقابى الإحصائى (بالرغم من أنه خارج نظام القيد المزدوج) وهذا أمر منطقى ، وبالتالى يظهر مجمل الربح معبراً بصدق عن نتيجة النشاط ، ومخزون البضاعة الباقية لدى الفرع آخر المدة بسعر البيع معبراً عما يجب أن يكون عليه رصيد المخزون فى آخر المدة بسعر البيع .

لذلك يكون قيد اليومية بالنسبة لاثبات مردودات المبيعات الأجلة أو النقدية (بسعر البيع) والذى يرحل إلى العمود المحاسبى لحساب بضاعة الفرع (ل... العمودين) كما يلى :

أ - بالنسبة للعمود المحاسبى :

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
× ×		من حـ / بضاعة الفرع (مردودات المبيعات الأجلة والنقدية)	× ×
	× ×	إلى حـ / مدينى الفرع (مردودات مبيعات أجلة)	
	× ×	إلى حـ / نقدية الفرع (مردودات مبيعات نقدا)	
		اثبات مردودات المبيعات الأجلة والنقدية لفرع (س) مقومة بسعر البيع .	

ب - بالنسبة للعمود الرقابى :

يتأثر بقيمة مردودات المبيعات (بسعر البيع) دون قيد محاسبى
بالرغم من ظهور مردودات المبيعات الأجلة والنقدية فى الجانب المدين للعمود الرقابى الإحصائى بسعر البيع ، إلا أنه لا تجرى أى قيود محاسبية تؤثر على ... العمود لأنه خارج نظام القيد المزدوج .

Scanned with CamScanner

٢ - مسموحات المبيعات الأجلة :

تمثل مسموحات المبيعات الأجلة خصم يمنحه الفرع للعملاء بعد موافقة المركز الرئيسى فى حالة إكتشاف العملاء لعيوب فى البضاعة المباعة ، لذلك يسمح لهم بتخفيض سعر البيع مقابل الالتزام بعدم رد البضاعة المباعة ، ولذلك تعتبر مسموحات المبيعات تخفيضا لسعر البيع يؤثر فى النهاية على مجمل ربح الفرع ، وبالتالى تظهر قيمة مسموحات المبيعات فى العمود المحاسبى فقط فى الجانب المدين من حساب بضاعة الفرع (ذو العمودين) ، ولا تظهر فى العمود الرقابى الإحصائى لأن بياناته مقومة أصلا بسعر البيع ، حيث أن هذا الخصم لا يؤثر على كمية وقيمة البضاعة وبالتالى لا يؤثر على رصيد مخزون البضاعة الباقية آخر المدة بسعر البيع .

وبالتالى يكون قيد اليومية لاثبات مسموحات المبيعات ، والذى يظهر تأثيرة فقط فى العمود المحاسبى لحساب بضاعة الفرع (ذو العمودين) بقيمة هذه المسموحات كما يلى :

أ - بالنسبة للعمود المحاسبى :

التاريخ	البيـــــــان	دائن	مدين
××	من حـ/ بضاعة الفرع (مسموحات المبيعات الأجلة)		××
	إلى حـ / مدينى الفرع (مسموحات المبيعات الأجلة)	××	
	اثبات مسموحات المبيعات الأجلة لوجود عيوب فى البضاعة المباعة خلال الفترة .		

ب - بالنسبة للعمود الرقابى الإحصائى :

لا يتأثر بقيمة مسموحات المبيعات

بالرغم من ظهور مسموحات المبيعات فى الجانب المدين من حساب بضاعة الفرع (ذو العمودين) فى العمود المحاسبى فقط ، إلا أن العمود الرقابى الإحصائى لا يتأثر بقيمة مسموحات المبيعات لأنها تمثل تخفيض فى قيمة المبيعات دون كميتها ، وبالتالى ينحصر تأثيرها فى النهاية على تخفيض قيمة مجمل الربح فقط . مع العلم بأن قيمة المبيعات التى تمت فعلاً خلال الفترة تظهر فى العمود الرقابى الإحصائى بسعر البيع وبكامل ثمن البيع الفعلى قبل المسموحات وبالتالى لن تتأثر كميتها بمسموحات المبيعات.

٣ - الخصم التجارى :

قد يقوم الفرع عند البيع بمنح بعض العملاء المميزين بعد موافقة المركز الرئيسى نسبة خصم معينة يطلق عليها الخصم التجارى ، كما قد يجرى الفرع خصم تجارى فى مواسم (الأوكازيونات) إما لتصفية البضاعة فى نهاية الموسم أو لتنشيط حركة البيع فى حالة الركود ، ويتم ذلك وفقا لتوجيهات المركز الرئيسى ، ولذلك يعتبر الخصم التجارى تخفيضا حقيقيا فى سعر البيع ، فإذا كان سعر البيع ١٠٠ جنيه ونسبة الخصم التجارى ٢٠ % فإن المشترى يقوم بسداد مبلغ ٨٠ جنيه فقط . وكان الفرع باع البضاعة بمبلغ ٨٠ جنيه والمشترى قام بشرائها بمبلغ ٨٠ جنيه ، ولذلك لا يظهر للخصم التجارى أى اثر محاسبى فى دفاتر كلاً من البائع (الفرع) والمشترى .

ونظرا لأن عملية البيع تظهر فى العمود المحاسبى والعمود الرقابى الإحصائى بسعر البيع بعد الخصم التجارى ، لذلك لا يؤثر الخصم التجارى على العمود المحاسبى فى حساب بضاعة الفرع (ذو العمودين) ، حيث تظهر المبيعات فيه بقيمتها بعد الخصم التجارى ، **بينما يتعين إجراء تسجيل اضافى (خارج نظام القيد المزدوج) فى العمود الرقابى الإحصائى فى الجانب الدائن بقيمة الخصم التجارى** ، حتى لا تؤثر قيمة الخصم التجارى على قيمة رصيد مخزون البضاعة الباقية فى الفرع فى نهاية الفترة بسعر البيع (بالفرق بين سعر البيع قبل الخصم التجارى وسعر البيع بعد الخصم التجارى) ، لذلك لا تجرى أى قيود محاسبية للخصم التجارى تؤثر فى العمود المحاسبى . بينما تظهر قيمة الخصم التجارى فى العمود الرقابى الإحصائى دون قيد يومية لأنه خارج نظام القيد المزدوج ، ويمكن إيضاح ذلك كما يلى :

أ - بالنسبة للعمود المحاسبى :

لا تجرى أى قيود محاسبية للخصم التجارى تؤثر فى العمود المحاسبى ، حيث تسجل البضاعة عند البيع بصافى قيمتها بعد خصم قيمة الخصم التجارى من سعر البيع .

ب - بالنسبة للعمود الرقابى الإحصائى :

يتأثر بقيمة الخصم التجارى دون قيد محاسبى
يظهر قيمة الخصم التجارى فى العمود الرقابى الاحصائى فى الجانب الدائن كمتمم لسعر بيع البضاعة قبل الخصم التجارى وذلك حتى لا يتأثر بالزيادة رصيد مخزون البضاعة أخر المدة مقوما بسعر البيع بقيمة الخصم التجارى .

٤ - الخصم النقدى (المسموح به) ويطلق عليه خصم تعجيل الدفع :

يهدف هذا الخصم إلى التشجيع على سرعة سداد ثمن البضاعة المباعة بالأجل ، فعند قيام الفرع ببيع بضاعة بالأجل لأحد عملائه ، ولتشجيع هذا العميل على السداد المبكر ، يقوم الفرع بمنحه هذا الخصم النقدى إذا تم السداد خلال فترة زمنية معينة ، فإذا لم يقم العميل بالسداد خلال هذه الفترة لا يمنح هذا الخصم ، ويقوم بسداد قيمة المبيعات الأجلة بالكامل ، ولذلك يتم تسجيل المبيعات الأجلة عند البيع بقيمتها بالكامل ، دون إحتساب نسبة الخصم النقدى ، فإذا قام العميل بالسداد خلال فترة التمتع بالخصم المسموح بها فى فاتورة البيع ، منح هذا الخصم النقدى ، ولذلك يطلق على الخصم النقدى بالنسبة للبائع (الفرع) خصما مسموحا به ويظهر كمصروف فى حساب ارباح وخسائر الفرع فى دفاتر المركز الرئيسى ، ويطلق عليه المشترى (العميل) خصما مكتسبا ، ويظهر فى دفاترة كايراد ، ولذلك يقال أن الخصم النقدى يظهر فى دفاتر البائع والمشترى ، وعادة ما يكتب شرط الخصم النقدى بدقه فى فاتورة البيع التى يصدرها الفرع .

وتذكر شروط السداد فى فاتورة البيع بالشكل التالى ، (٥/ ١٠ و - / ٣٠) وتقرأ هكذا (خمسة / عشرة و صفر / ٣٠) ، أى يمنح الفرع العميل خصم ٥ % إذا قام العميل بالسداد خلال عشرة أيام من تاريخ إصدار الفاتورة ، ولا يمنح أى خصم بعد مرور عشرة أيام ، ولكن عليه أن يسدد قيمة الفاتورة بالكامل خلال ثلاثين يوما دون الحصول على الخصم النقدى المسموح به .

لذلك لا يؤثر الخصم النقدى (الخصم المسموح به) على حساب بضاعة الفرع (ذو العمودين) سواء بالنسبة للعمود المحاسبى أو العمود الرقابى الإحصائى لأنه يظهر فى حساب أرباح وخسائر الفرع حيث يرجع هذا النوع من الخصم إلى السياسة الأئتمانية للمركز الرئيسى .

٥ - العجز أو التلف الطبيعى (المسموح به) :

يحدث العجز أو التلف الطبيعى فى البضاعة لدى الفرع نتيجة لظروف طبيعية لا يمكن التحكم فيها ، مثل الحرارة المرتفعة ، أو البرودة الشديدة أو الأمطار المؤثرة ، أو نتيجة لطبيعة البضاعة نفسها ، فقد تكون المواد التى يتاجر فيها الفرع من المواد التى تتعرض بطبيعتها للعجز أو للتلف مثل الخضروات والفاكهة ، لذلك توجد حدود مسموح بها أو نسب متعارف عليها بالنسبة لهذا النوع من البضائع كعجز أو تلف طبيعى مسموح به . لذلك لا يظهر تأثير لقيمة العجز أو التلف الطبيعى فى حساب بضاعة الفرع (ذو العمودين) فى العمود المحاسبى وذلك للأسباب الآتية :

١ - عند تحديد سعر البيع ، يؤخذ فى الاعتبار ما قد تتعرض له البضاعة من عجز أو تلف ، وفقا للنسب المتعارف عليها لهذا النوع من البضاعة فيزيد سعر البيع بنسب معينة لتعويض قيمة التلف أو العجز الطبيعى .

٢ - أن حساب بضاعة الفرع (ذو العمودين) بمثابة حساب متاجرة ، لذلك فإن أثر العجز أو التلف الطبيعى سينعكس بصورة مباشرة على مجمل الربح أو الخسارة .

أما بالنسبة للعمود الرقابى الإحصائى فيظهر فيه قيمة العجز أو التلف الطبيعى مقوما بسعر البيع (خارج نظام القيد المزدوج) ، حتى يؤثر على رصيد مخزون البضاعة آخر المدة بسعر البيع ، ويمكن إيضاح ذلك محاسبيا كما يلى :

أ - بالنسبة للعمود المحاسبى :

لا قيود
لا توجد قيود بالنسبة للعجز أو التلف الطبيعى وبالتالى لا يظهر فى العمود المحاسبى ، حيث يؤخذ العجز أو التلف الطبيعى فى الحسبان عند تحديد سعر بيع البضاعة .

ب - بالنسبة للعمود الرقابى الإحصائى :

يتأثر بقيمة العجز أو التلف الطبيعى بسعر البيع دون إجراء قيد محاسبى
يظهر العجز أو التلف الطبيعى بسعر البيع فى العمود الرقابى الإحصائى حتى لا يؤثر على رصيد مخزون البضاعة الباقية لدى الفرع آخر المدة بسعر البيع ، دون إجراء أية قيود محاسبية ، نظرا لأن هذا العمود (خارج نظام القيد المزدوج) .

• - العجز أو التلف غير الطبيعى (غير المسموح به) :

يحدث هذا النوع من العجز أو التلف (غير المسموح به) لظروف كان من الممكن تلافيها ، مثل السرقة أو الحريق المتعمد أو التلف نتيجة الإهمال ، لذلك تظهر قيمة العجز أو التلف غير الطبيعى أولا فى العمود الرقابى الإحصائى مقوما بسعر البيع (خارج نظام القيد المزدوج) كمتمم حسابى حتى يتساوى جانبى العمودين الرقابى الإحصائى ، ثم يحسب قيمة هذا العجز غير الطبيعى أو التلف غير المسموح به ثانيا بالتكلفة ، وتظهر قيمة العجز أو التلف غير الطبيعى فى العمود المحاسبى مقوما بالتكلفة حتى يتم تحميل المتسبب فيه بقيمته سواء أكانت إدارة الفرع أو أحد العاملين أو أى شخص آخر وتحصيله منه ، أو تحميله على شركة التأمين فى حالة التأمين على هذه البضاعة ضد السرقة أو الحريق أو اعتباره خسارة يقفل فى حساب الأرباح والخسائر .

ويمكن إيضاح ذلك محاسبيا كما يلى :

١ - بالنسبة للعمود المحاسبى :

يجرى القيد التالى لاثبات قيمة العجز أو التلف غير الطبيعى (غير المسموح به) بالتكلفة :

مدين	دائن	البيـــــــان	التاريخ
× ×		من حـ / العجز أو التلف غير الطبيعى (غير المسموح به) " بالتكلفة "	× ×
	× ×	إلى حـ / بضاعة الفرع	
		اثبات قيمة العجز أو التلف غير الطبيعى (غير المسموح به) بالتكلفة .	

ثم يجرى القيد التالى لتحميل (لإقفال) قيمة العجز أو التلف غير الطبيعى (بالتكلفة) على المتسبب فيه أيا كان ، ويكون القيد المحاسبى فى هذه الحالة كما يلى :

مدين	دائن	البيـــــــان	التاريخ
× ×		من حـ / المتسبب فى العجز أو التلف غير الطبيعى (سواء كانت إدارة الفرع أو أحد العاملين فيه أو شركة التأمين أو شركة النقل أو حـ / أرباح وخسائر الفرع فى حالة عدم تحديد المسئول)	× ×
	× ×	إلى حـ / العجز أو التلف غير الطبيعى (غير المسموح به) " بالتكلفة "	
		إقفال قيمة العجز أو التلف غير الطبيعى بالتكلفة عن طريق تحميله على المتسبب فيه .	

ب - بالنسبة للعمود الرقابى الإحصائى :

يظهر قيمة العجز أو التلف غير الطبيعى (غير المسموح به) البيع ، كمتمم حسابى حتى يتساوى جانبى العمود الرقابى الإحص دون إجراء أى قيود محاسبية . حيث أن العمود الرقابى الإحص (خارج نظام القيد المزدوج) .

ويمكن إيضاح ذلك كما يلى :

يتأثر بقيمة العجز أو التلف غير الطبيعى (غير المسموح به) بسعر البيع دون محاسبى
يظهر قيمة العجز أو (التلف) غير الطبيعى فى العمود الرقابى الإحصائى بس البيع بالجانب الدائن (كمتمم حسابى) حتى يتساوى جانبى العمود الرق الإحصائى دون إجراء قيد محاسبى .

يتضح مما سبق أن حساب بضاعة الفرع (ذو العمودين) يتأثر بب المعالجات المحاسبية الخاصة بكل من :

١ - مردودات المبيعات الأجلة والنقدية .
٢ - مسموحات المبيعات الأجلة .
٣ - الخصم التجارى .
٤ - العجز أو التلف الطبيعى (المسموح به) .
٥ - العجز أو التلف غير الطبيعى (غير المسموح به) .

بينما لا يتأثر بالخصم النقدى لأنه يظهر فى حساب أرباح وخسائر الفرع .

كما يلاحظ على حـ / بضاعة الفرع (ذو العمودين) ما يلى :

١ - أن العمود المحاسبى يظهر فيه بعض القيم بسعر التكلفة والبعض الأخر بسعر البيع أو بقيمته الفعلية ، كمسموحات المبيعات .

٢ - أن العمود الرقابى الإحصائى تظهر فيه جميع القيمة بسعر البيع فقط .

٣ - ان حساب بضاعة الفرع (ذو العمودين) يؤدى الوظيفتين التاليتين :

أ - وظيفته كحساب متاجرة ، حيث يتم إستخراج قيمة مجمل الربح أو الخسارة ، ويختص بهذه الوظيفة العمود المحاسبى وهو داخل نظام القيد المزدوج .

ب - وظيفته كحساب رقابى على حركة بضاعة الفرع ، حيث يتم إجراء جرد فعلى للبضاعة الباقية لدى الفرع أخر المدة مقومة بسعر البيع ، واظهارها فى العمود الرقابى الإحصائى وهو خارج نظام القيد المزدوج ، فإذا تساوى جانبى العمود الرقابى الإحصائى ، دل ذلك على عدم وجود عجز أو تلف غير طبيعى ، أما إذا وجد فرق بين الجانبين (الدائن) فانه يمثل عجز أو تلف غير طبيعى (غير مسموح به) ، وبالتالى تكون وظيفة العمود الرقابى الإحصائى هى الرقابة الفعلية على حركة البضاعة لدى الفرع وتحديد قيمة العجز أو التلف غير الطبيعى .

وفيما يلى تمرين شامل ، يوضح كيفية إعداد المركز الرئيسى لحساب بضاعة الفرع (ذو العمودين) مع نموذج الإجابة عليه :

تجمعت البيانات والمعلومات التالية لدى المركز الرئيسى لشركة (مريم) ، وهى منشأة ذات فروع ، عن نشاط أحد فروعها غير المستقلة ، عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠٢/١٢/٣١ ، علما بأن المركز الرئيسى يرسل البضاعة إلى فروعه مقومة بسعر البيع ، والذى يزيد عن سعر التكلفة بمقدار (النصف من التكلفة) ، أى ٥٠ % من سعر التكلفة ، فإذا كانت التكلفة ١٠٠ جنيه مثلا ، يكون الربح ٥٠ جنيه ، ويكون سعر البيع ١٥٠ جنيه :

البيانات والمعلومات	سعر التكلفة بالجنيه	الربح ٥٠ % من سعر التكلفة بالجنيه	سعر البيع بالجنيه
رصيد مخزون البضاعة لدى الفرع أول المدة فى ٢٠٠٢/١/١	٨٠٠٠	٤٠٠٠	١٢٠٠٠
بضاعة مرسلة للفرع أثناء السنة	٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى أثناء السنة	٤٠٠٠	٢٠٠٠	٦٠٠٠
مبيعات الفرع الأجلة	-	-	٢٠٠٠٠٠
مبيعات الفرع النقدية	-	-	٦٠٠٠٠
مردودات مبيعات عملاء الفرع (الأجلة)	-	-	٨٠٠٠
مسموحات مبيعات الفرع (الأجلة)	-	-	٤٠٠٠

علما بأن :

١ - الخصم التجارى الذى منحه الفرع للعملاء بلغ ٤٠٠٠ جنيه .

٢ - العجز أو التلف الطبيعى (المسموح به) ١٠ % من إجمالى قيمة المبيعات .

المطلوب :

إعداد حساب بضاعة الفرع (ذو العمودين) فى دفاتر المركز الرئيسى لإستخراج إجمالى أرباح أو خسائر الفرع عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠٢/١٢/٣١ ، إذا علمت أن مخزون البضاعة الباقية لدى الفرع فى ٢٠٠٢/١٢/٣١ من واقع الجرد الفعلى بسعر البيع ٩٠٠٠ جنيه وبالتكلفة ٦٠٠٠ جنيه .

الحل

فى دفاتر المركز الرئيسى
حـ / بضاعة الفرع (ذو العمودين)
عن المدة من ٢٠٠٢/١/١ إلى ٢٠٠٢/١٢/٣١

مدين

العمود المحاسبى	العمود الرقابى الإحصائى بسعر البيع	البيان
٨٠٠٠	١٢٠٠٠	رصيد منقول فى ٢٠٠٢/١/١ (بضاعة أول المدة)
٢٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	إلى حـ / البضاعة المرسلة للفروع (بضاعة مرسلة للفرع)
٨٠٠٠	٨٠٠٠	إلى حـ / مدينى الفرع (مردودات مبيعات أجلة)
٤٠٠٠	-	إلى حـ / مدينى الفرع (مسموحات مبيعات الفرع الأجلة)
٦٠٠٠٠	-	مجمل الربح إلى حـ / أرباح وخسائر الفرع (٢٨٠٠٠٠ - ٢٢٠٠٠٠) (٣) (٤)
٢٨٠٠٠٠	٣٢٠٠٠٠	
(٤)	(١)	

دائن

العمود المحاسبى	العمود الرقابى الإحصائى بسعر البيع	البيان
٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	من حـ / مدينى الفرع (مبيعات الفرع الأجلة)
٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	من حـ / نقدية الفرع (مبيعات الفرع نقدا)
٤٠٠٠	٦٠٠٠	من حـ / البضاعة المرسلة للفروع (بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى
-	٤٠٠٠	خصم تجارى
-	٢٦٠٠٠	عجز أو تلف طبيعى
٦٠٠٠	٩٠٠٠	رصيد مرحل فى ٢٠٠٢/١٢/٣١ (بضاعة آخر المدة من واقع الجرد الفعلى)
١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	من حـ / العجز أو التلف غير الطبيعى (متمم حسابى) (٣٢٠٠٠٠ - ٣٠٥٠٠٠) (١) (٢)
٢٨٠٠٠٠	٣٢٠٠٠٠	
(٣)	(٢)	

يلاحظ على حساب بضاعة الفرع (ذو العمودين) ما يلى :

١ - إن الهدف أو الوظيفة الرئيسية للعمود المحاسبى ، تتمثل فى استخراج مجمل الربح أو الخسارة ، حيث يقوم هذا العمود بوظيفة حساب المتاجرة فى المنشآت التجارية تماما ، لذلك فقد تم ترصيده بجمع العمود رقم (٣) أولا ثم جمع العمود رقم (٤) ثانيا فكان الفرق بينهما ٦٠٠٠٠ جنيه ، عبارة عن الفرق بين الجانب الدائن ٢٨٠٠٠٠ جنيه (٣) ، والجانب المدين ٢٢٠٠٠٠ جنيه (٤) حيث يمثل هذا الفرق مجمل ربح الفرع .

٢ - إن الهدف أو الوظيفة الرئيسية للعمود الرقابى الإحصائى تتمثل فى الكشف عن وجود عجز أو تلف غير طبيعى ، لذلك فقد تم تجميع العمود رقم (١) أولا ، ثم العمود رقم (٢) ثانيا والفرق بينهما يعتبر متمم حسابى ، يمثل العجز أو التلف غير الطبيعى وقدره ١٥٠٠٠ جنيه ، وهو عبارة عن الفرق بين الجانب المدين ٣٢٠٠٠٠ جنيه والجانب الدائن ٣٠٥٠٠٠ جنيه للعمود الرقابى الإحصائى ، ويتم محاسبة المسئول عن هذا العجز أو المتسبب فيه ، ونظرا لأن جميع بيانات العمود الرقابى الإحصائى بسعر البيع (العجز أو التلف غير الطبيعى بسعر البيع ١٥٠٠٠ جنيه) . لذلك يتم تحويله فى العمود المحاسبى بسعر التكلفة من خلال هذه العلاقة :

سعر البيع	=	التكلفة + الربح
١٥٠ %	=	١٠٠ % + ٥٠ %
أو ٣	=	٢ + ١

إذن سعر التكلفة تعادل ٢ : ٣ أى $\frac{٢}{٣}$ من سعر البيع

اذن العجز أو التلف غير الطبيعى بسعر التكلفة = ١٥٠٠٠ جنيه × $\frac{٢}{٣}$ = ١٠٠٠٠ جنيه

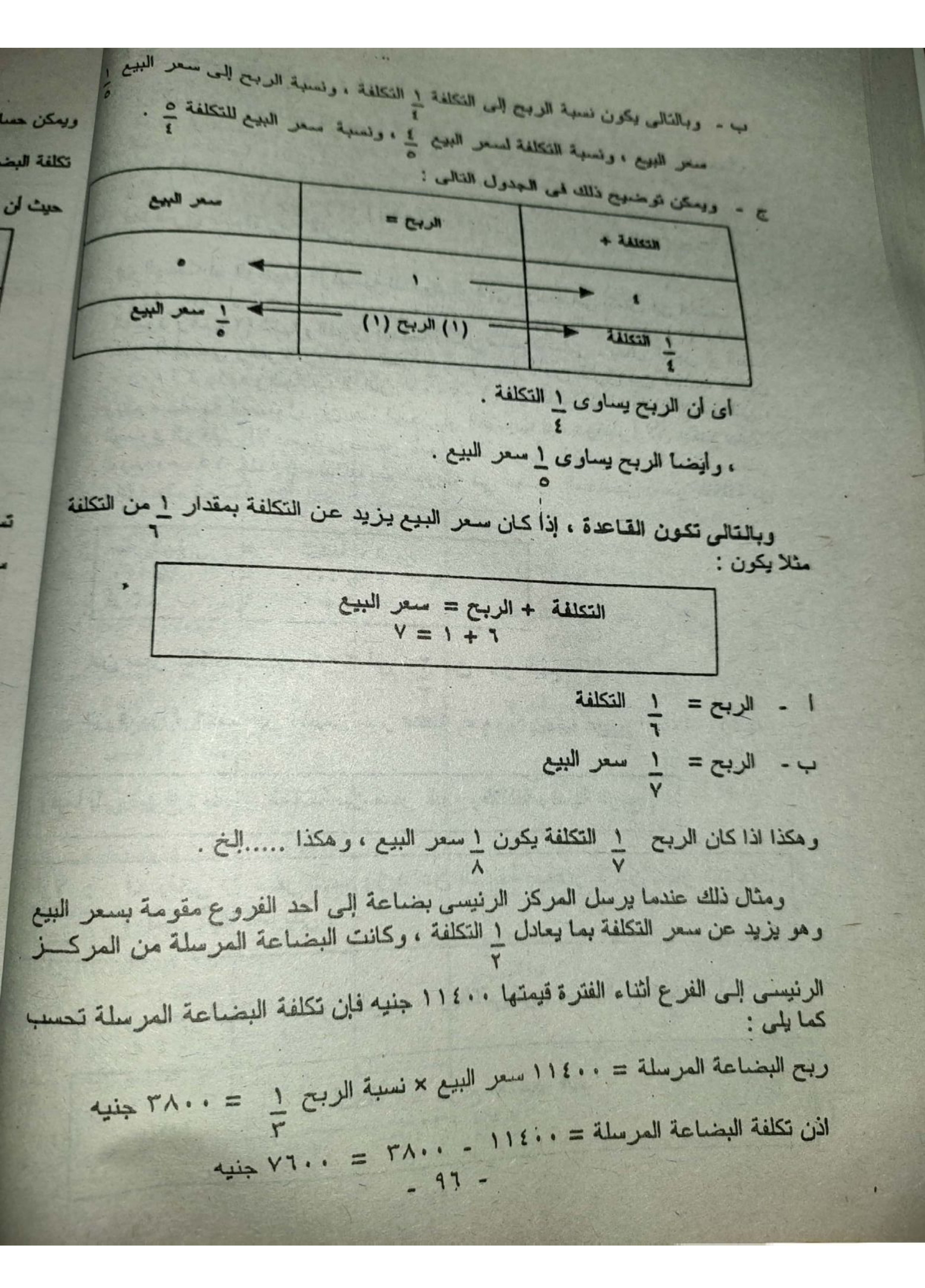
وفيما يلى شرح وتفسير العلاقة بين سعر البيع والتكلفة ونسبة الربح :

أولا : قد يذكر أن سعر البيع يزيد عن التكلفة بمقدار $\frac{١}{٤}$ من سعر التكلفة ، ويفسر ذلك كما يلى :

أ - إذا كان سعر التكلفة ٤ يكون الربح ١ وبالتالى يكون سعر البيع ٥ حيث أن :

التكلفة + الربح = سعر البيع

٤ + ١ = ٥



ب - وبالتالى يكون نسبة الربح إلى التكلفة ١/٤ التكلفة ، ونسبة الربح إلى سعر البيع ١/٥ سعر البيع ، ونسبة التكلفة لسعر البيع ٤/٥ ، ونسبة سعر البيع للتكلفة ٥/٤ .

ج - ويمكن توضيح ذلك فى الجدول التالى :

التكلفة +	الربح =	سعر البيع
٤	← ١ →	٥
١/٤ التكلفة	(١) الربح (١)	١/٥ سعر البيع

اى ان الربح يساوى ١/٤ التكلفة .

، وايضا الربح يساوى ١/٥ سعر البيع .

وبالتالى تكون القاعدة ، إذا كان سعر البيع يزيد عن التكلفة بمقدار ١/٦ من التكلفة مثلا يكون :

التكلفة + الربح = سعر البيع ٦ + ١ = ٧

ا - الربح = ١/٦ التكلفة

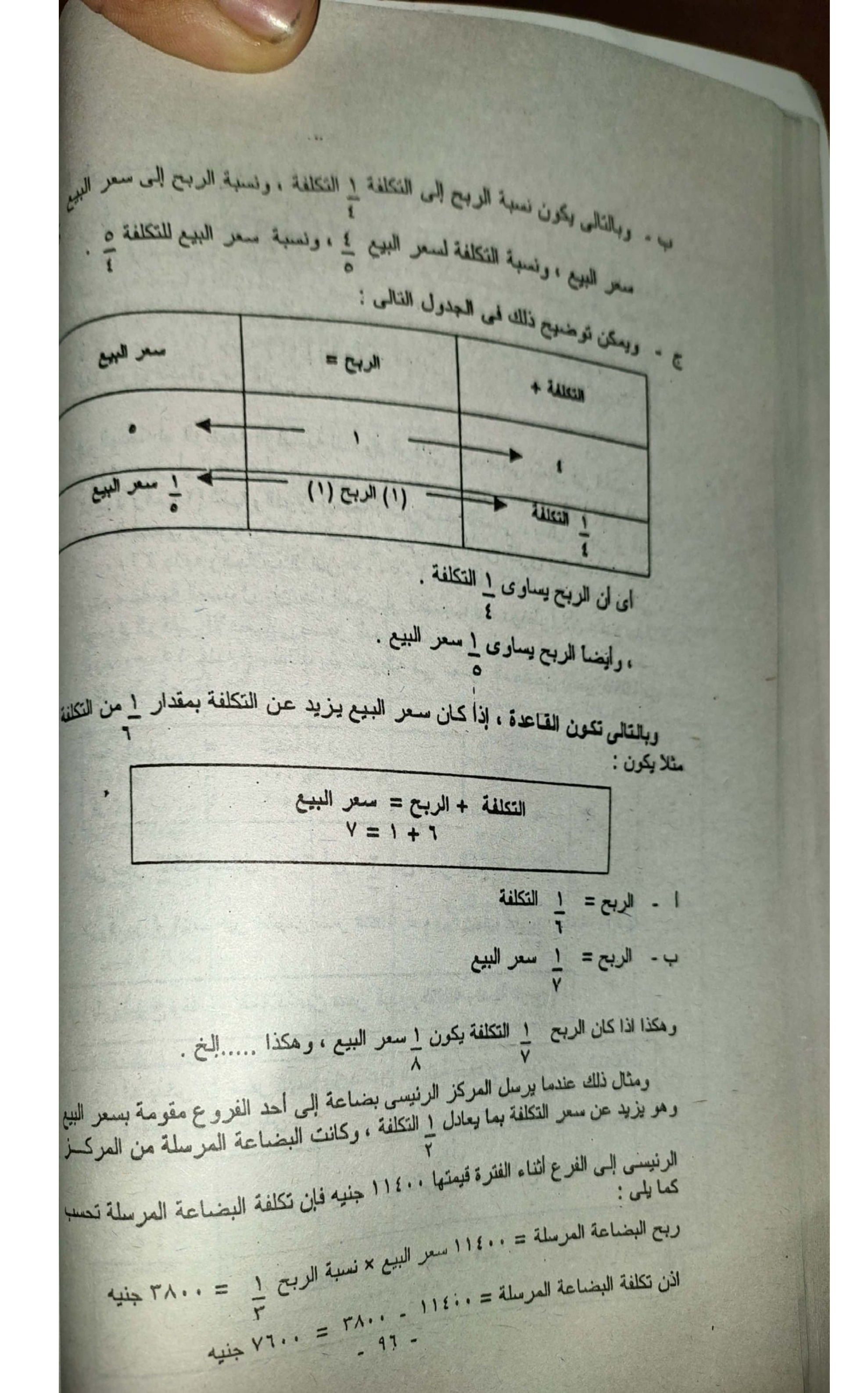
ب - الربح = ١/٧ سعر البيع

وهكذا اذا كان الربح ١/٧ التكلفة يكون ١/٨ سعر البيع ، وهكذا .....إلخ .

ومثال ذلك عندما يرسل المركز الرئيسى بضاعة إلى أحد الفروع مقومة بسعر البيع وهو يزيد عن سعر التكلفة بما يعادل ١/٢ التكلفة ، وكانت البضاعة المرسلة من المركز الرئيسى إلى الفرع أثناء الفترة قيمتها ١١٤٠٠ جنيه فإن تكلفة البضاعة المرسلة تحسب كما يلى :

ربح البضاعة المرسلة = ١١٤٠٠ سعر البيع × نسبة الربح ١/٣ = ٣٨٠٠ جنيه

اذن تكلفة البضاعة المرسلة = ١١٤٠٠ - ٣٨٠٠ = ٧٦٠٠ جنيه



ب - وبالتالى يكون نسبة الربح إلى التكلفة $\frac{١}{٤}$ التكلفة ، ونسبة الربح إلى سعر البيع سعر البيع ، ونسبة التكلفة لسعر البيع $\frac{٤}{٥}$ ، ونسبة سعر البيع للتكلفة $\frac{٥}{٤}$.

ج - ويمكن توضيح ذلك فى الجدول التالى :

التكلفة +	الربح =	سعر البيع
٤ →	١ →	٥
$\frac{١}{٤}$ التكلفة →	(١) الربح (١) →	$\frac{١}{٥}$ سعر البيع

اى أن الربح يساوى $\frac{١}{٤}$ التكلفة .

، وأيضا الربح يساوى $\frac{١}{٥}$ سعر البيع .

وبالتالى تكون القاعدة ، إذا كان سعر البيع يزيد عن التكلفة بمقدار $\frac{١}{٦}$ من التكلفة مثلا يكون :

التكلفة + الربح = سعر البيع ٦ + ١ = ٧

أ - الربح = $\frac{١}{٦}$ التكلفة

ب - الربح = $\frac{١}{٧}$ سعر البيع

وهكذا اذا كان الربح $\frac{١}{٧}$ التكلفة يكون $\frac{١}{٨}$ سعر البيع ، وهكذا ......إلخ .

ومثال ذلك عندما يرسل المركز الرئيسى بضاعة إلى أحد الفروع مقومة بسعر البيع وهو يزيد عن سعر التكلفة بما يعادل $\frac{١}{٢}$ التكلفة ، وكانت البضاعة المرسلة من المركز الرئيسى إلى الفرع أثناء الفترة قيمتها ١١٤٠٠ جنيه فإن تكلفة البضاعة المرسلة تحسب كما يلى :

ربح البضاعة المرسلة = ١١٤٠٠ سعر البيع × نسبة الربح $\frac{١}{٣}$ = ٣٨٠٠ جنيه

اذن تكلفة البضاعة المرسلة = ١١٤٠٠ - ٣٨٠٠ = ٧٦٠٠ جنيه

ويمكن حساب تكلفة البضاعة المرسلة بخطوة واحدة كما يلى :

تكلفة البضاعة المرسلة = ١١٤٠٠ × $\frac{٢}{٣}$ = ٧٦٠٠ جنيه

حيث أن :

التكلفة +	الربح =	سعر البيع
٢	١	٣
نسبة التكلفة إلى سعر البيع تساوى $\frac{٢}{٣}$		نسبة سعر البيع إلى التكلفة تساوى $\frac{٣}{٢}$

فإذا كان سعر البيع هو المعلوم ويبلغ ١١٤٠٠ جنيه ويراد معرفة سعر التكلفة فإنها تستخرج كما يلى :

سعر التكلفة = ١١٤٠٠ × $\frac{٢}{٣}$ = ٧٦٠٠ جنيه

وإذا كان المعلوم هو التكلفة ويبلغ ٧٦٠٠ جنيه ويراد الوصول لسعر البيع يستخرج كما يلى :

سعر البيع = ٧٦٠٠ × $\frac{٣}{٢}$ = ١١٤٠٠ جنيه

ثانيا : أما اذا ذكر أن سعر البيع يزيد عن التكلفة بمقدار $\frac{١}{٤}$ من سعر البيع ، ويفسر ذلك كما يلى :

إذا كان سعر البيع ٤ والربح ١ فتكون التكلفة ٣ حيث أن :

سعر البيع - الربح = التكلفة
٤ - ١ = ٣

وبالتالى تكون نسبة الربح إلى التكلفة $\frac{١}{٣}$ ونسبة الربح إلى سعر البيع $\frac{١}{٤}$ ، ويمكن توضيح ذلك فى الجدول التالى :

التكلفة +	الربح =	سعر البيع
٣	١	٤
الربح يعادل ١/٣ التكلفة	← الربح →	الربح يعادل ١/٤ سعر البيع
نسبة التكلفة إلى سعر البيع تعادل ٣/٤		نسبة سعر البيع إلى التكلفة تعادل ٤/٣

ثالثا : وقد تكون الزيادة معطاة فى شكل نسبة مئوية كأن يذكر أن سعر البيع يزيد عن سعر التكلفة بمقدار ٥٠ % من التكلفة ويفسر ذلك كما يلى :

أ - إذا كانت التكلفة ١٠٠ جنيه يكون الربح ٥٠ جنيه وبالتالى يكون سعر البيع ١٥٠ جنيه حيث أن :

التكلفة + الربح = سعر البيع

١٠٠ جنيه + ٥٠ جنيه = ١٥٠ جنيه

ب - وتكون نسبة الربح إلى التكلفة ٥٠ % من التكلفة ونسبة الربح إلى سعر البيع ٣٣ر٣ % من سعر البيع .

وفيما يلى تمرين شامل مع نموذج الإجابة عليه :

البيانات والمعلومات التالية تجمعت لدى المركز الرئيسى لشركة (الأمانى) ، وهى شركة منشأة ذات فروع ، عن نشاط أحد فروعها غير المستقلة والتى يرسل لها البضاعة مقومة بسعر البيع والذى يزيد عن سعر التكلفة بما يعادل ١/٤ التكلفة (٢٥ % من التكلفة) ، خلال السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠٢/١٢/٣١ :

	الأرقام بالجنيه
١ - رصيد البضاعة لدى الفرع أول المدة بالتكلفة	٨٠٠٠
٢ - بضاعة مرسلة للفرع خلال السنة بالتكلفة	١٦٠٠٠٠
٣ - بضاعة مرتدة من الفرع إلى المركز الرئيسى بالتكلفة	٢٤٠٠٠
٤ - مبيعات الفرع النقدية (سعر البيع)	١٠٥٠٠٠
٥ - مبيعات الفرع الأجلة (سعر البيع)	٦١٤٠٠
٦ - مردودات مبيعات أجلة من عملاء الفرع (سعر البيع)	٤٠٠٠
٧ - خصم تجارى	٣٠٠٠
٨ - مسموحات المبيعات الأجلة	

فإذا علمت أن العجز أو التلف الطبيعى المسموح به يقدر بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه بسعر البيع ، فالمطلوب :

إعداد حساب بضاعة الفرع (ذو العمودين) فى دفاتر المركز الرئيسى لإستخراج إجمالى ربح أو خسارة الفرع عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠٢/١٢/٣١ ، إذا علمت أن مخزون البضاعة الباقية فى الفرع من واقع الجرد الفعلى بسعر البيع فى ٢٠٠٢/١٢/٣١ بلغت ١٢٠٠٠ جنيه .

الحل

تمهيد :

يفضل دائما إعداد جدول إسترشادى لتحديد العلاقة بين التكلفة والربح وسعر البيع حتى يسهل إعداد حساب بضاعة الفرع (ذو العمودين) ويمكن إعداد ذلك الجدول كما يلى :

مسلسل	البيـــــان	التكلفة ٤ (١٠٠ %) +	الربح ١ (٢٥ %) =	سعر البيع ٥ (١٢٥ %)
١	رصيد البضاعة لدى الفرع أول المدة بالتكلفة .	٨٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠٠
٢	بضاعة مرسلة للفرع خلال السنة بالتكلفة .	١٦٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
٣	بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى بالتكلفة .	٢٤٠٠٠	٦٠٠٠	٣٠٠٠٠
٤	مبيعات الفرع النقدية .	-	-	١٠٥٠٠٠
٥	مبيعات الفرع الأجلة .	-	-	٦٦٤٠٠
٦	مردودات مبيعات أجلة (بسعر البيع) ويظهر فى العمود المحاسبى والعمود الرقابى الإحصائى .	-	-	٤٠٠٠
٧	الخصم التجارى (بقيمته) ويظهر فى العمود الرقابى الإحصائى فقط .	-	-	٣٠٠٠
٨	مسموحات المبيعات (بقيمته) ويظهر فى العمود المحاسبى فقط .	٣٤٨٠	-	-
٩	العجز أو التلف الطبيعى ويظهر فى العمود الرقابى الإحصائى (بسعر البيع) .	-	-	٢٠٠٠
١٠	مخزون البضاعة الباقية لدى الفرع أخر المدة من واقع الجرد الفعلى ، يظهر أولا فى العمود الرقابى الإحصائى (بسعر البيع) ثم يحول ثانيا إلى العمود المحاسبى (بالتكلفة) .	٩٦٠٠	٢٤٠٠	١٢٠٠٠

منشاة الأمانى
فى دفاتر المركز الرئيسى
حـ / بضاعة الفرع (ذو العمودين)
عن الفترة من ٢٠٠٢/١/١ إلى ٢٠٠٢/١٢/٣١

مدين

العمود المحاسبى (٤)	العمود الرقابى الإحصائى بسعر البيع (١)	البيـــان
٨٠٠٠	١٠٠٠٠	رصيد منقول فى ٢٠٠٢/١/١ (بضاعة أول المدة)
١٦٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	إلى حـ / البضـاعة المرسـلة للفروع (بضاعة مرسلة للفرع)
٤٠٠٠	٤٠٠٠	إلى حـ / مدينى الفرع (مردودات مبيعات أجلة)
٣٤٨٠	-	إلى حـ / مدينى الفرع (مسموحات مبيعات أجلة)
٢٥٠٠٠	-	مجمل ربح إلى ح/ أ. خ (٣) - (٤)
٢٠٠٤٨٠	٢١٤٠٠٠	

دائن

العمود المحاسبى (٣)	العمود الرقابى الإحصائى بسعر البيع (٢)	البيـــان
١٠٥٠٠٠	١٠٥٠٠٠	من حـ / نقدية الفر (مبيعات نقدية)
٦١٤٠٠	٦١٤٠٠	من حـ / مدينى الفر (مبيعات أجلة)
٢٤٠٠٠	٣٠٠٠٠	من حـ / البضاعة ال للفروع (بضاعة مرتدة من الف
-	٣٠٠٠	خصم تجارى
-	٢٠٠٠	عجز أو تلف طبيعى
٩٦٠٠	١٢٠٠٠	رصـيـد مـرحل ٢٠٠٢/١٢/٣١ (بضـ أخر المدة من واقع الـ الفعلى)
٤٨٠	٦٠٠	من حـ / العجـز أو الـ غير الطبيعى (متمم حسا (١) - (٢)
٢٠٠٤٨٠	٢١٤٠٠٠	

يلاحظ على ترصيد حساب بضاعة الفرع (ذو العمودين) ما يلى :

١ - تم تجميع العمود رقم (١) فى العمود الرقابى الإحصائى أولاً ثم العمود رقم (٢) من العمود الرقابى الإحصائى ، ويمثل الفرق بينهما (المتمم الحسابى) العجز أو التلف غير الطبيعى بسعر البيع وقدره ٦٠٠ جنيه يتم تحويله فى العمود المحاسبى رقم (٣) بسعر التكلفة وقدره ٤٨٠ جنيه ($٦٠٠ \times \frac{٣}{٤}$) حيث يتمثل الهدف أو الوظيفة الرئيسية للعمود الرقابى الإحصائى فى تحديد العجز أو التلف غير الطبيعى (غير المسموح به) لمحاسبة المسئول عنه .

٢ - تم تجميع العمود المحاسبى رقم (٣) بعد ان ظهر فيه العجز أو التلف غير الطبيعى بالتكلفة ، ثم يتم تجميع العمود المحاسبى (٤) والفرق بين العمودين (٣) و (٤) يمثل مجمل الربح وقدره ٢٥٠٠٠ جنيه ، وهو يمثل الهدف أو الوظيفة الرئيسية للعمود المحاسبى ، حيث يقوم العمودين (٣) و (٤) مقام حساب المتاجرة فى المنشآت التجارية .

٣ - ظهرت البنود التالية كما يلى :

أ - مردودات المبيعات ، بسعر البيع بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه فى العمود المحاسبى والعمود الرقابى الإحصائى فى الجانب المدين، لأنها تمثل تخفيض للمبيعات بسعر البيع سواء فى العمود المحاسبى أو العمود الرقابى الإحصائى .

ب - مسموحات المبيعات الأجلة ، ظهرت بقيمة مسموحات المبيعات وقدرها ٣٤٨٠ جنيه فى الجانب المدين فى العمود المحاسبى فقط لأنها تمثل تخفيض للربح .

ج - الخصم التجارى ، ظهر بقيمته وقدرها ٢٠٠٠ جنيه فى العمود الرقابى الإحصائى فى الجانب الدائن فقط ، حتى لا يؤثر على رصيد المخزون أخر المدة بسعر البيع (لضبط حركة المخزون بسعر البيع) .

د - العجز أو التلف الطبيعى ، وقدره ٢٠٠٠ جنيه ، ظهر فقط فى العمود الرقابى الإحصائى فى الجانب الدائن حتى لا يؤثر على رصيد مخزون أخر المدة بسعر البيع (لضبط حركة المخزون بسعر البيع) .

هـ - رصيد البضاعة الباقية أخر المدة من واقع الجرد الفعلى ، ظهر بسعر البيع فى العمود الرقابى الإحصائى فى الجانب الدائن ، وتم تحويله إلى سعر التكلفة فى العمود المحاسبى ، لأن مخزون أخر المدة يقيم بالتكلفة أو السوق أيهما أقل .

و - العجز او التلف غير الطبيعى ، ظهر أولا فى العمود الرقابى الإحصائى بسعر البيع كمتمم حسابى ، ثم تم تحويله إلى العمود المحاسبى بسعر التكلفة .

ز - يلاحظ أن العجز أو التلف غير الطبيعى ، يمكن أن لا يظهر إطلاقا إذا كان الجرد الفعلى لمخزون البضاعة الباقية لدى الفرع أخر المدة بسعر البيع مطابقا للرصيد الدفترى لحساب بضاعة الفرع بسعر البيع فى العمود الرقابى الإحصائى ، وبالتالى يكون العجز أو التلف غير الطبيعى يساوى صفر .

المعالجة المحاسبية للعجز أو التلف غير الطبيعي (غير المسموح به) :

بطبيعة الحال ، يؤخذ قيمة العجز أو التلف الطبيعي في الحسبان عند تحديد سعر البيع كما سبق وأن أوضحنا ، لأنه عجز أو تلف لا يمكن تلافيه ، ولذلك يظهر في العمود الرقابي الإحصائي بسعر البيع لضبط حركة البضاعة بسعر البيع .

أما العجز أو التلف غير الطبيعي فيتم تحديد المسئولين عنه أو المتسببين فيه ، سواء أكانت إدارة الفرع أو شركة التأمين ، ويتم تحميل المتسبب فيه بقيمة العجز أو التلف غير الطبيعي بالتكلفة ، أما في حالة صعوبة تحديد المسئولين عن العجز أو التالف غير الطبيعي ، فيقفل قيمة هذا العجز في حساب أرباح وخسائر الفرع ، ويكون القيد المحاسبي لإقفال العجز أو التلف غير الطبيعي كما يلي :

٤٨٠		من حـ / المتسبب في العجز أو التلف غير الطبيعي (إدارة الفرع / شركة التامين / أ . خ الفرع)
	٤٨٠	إلى حـ / العجز أو التلف غير الطبيعي
		تحميل المتسبب بقيمة العجز أو التلف غير الطبيعي ، وإذا لم يحدد المتسبب في هذا العجز يقفل في حساب أرباح وخسائر الفرع .

وعند تحصيل قيمة هذا العجز أو التلف غير الطبيعي سواء من المسئولين عنه أو من شركة التامين ، يكون القيد المحاسبي كما يلي :

٤٨٠		من حـ / النقدية في الخزينة أو البنك
	٤٨٠	إلى حـ / المتسبب في العجز أو التلف غير الطبيعي (إدارة الفرع / شركة التامين)
		تحصيل قيمة العجز أو التلف غير الطبيعي من المسئولين عنه أو من شركة التامين .

الطريقة الثانية

طريقة إستخدام كل من حساب تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع وحساب بضاعة الفرع (وهما حسابان داخل نظام القيد المزدوج) :

عند إستخدام طريقة حساب تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع وحساب بضاعة الفرع فى حالة تسعير البضاعة المرسلة من المركز الرئيسى إلى الفرع مقومة بسعر البيع ، فإن وظيفة حساب بضاعة الفرع سوف تتغير من كونه حساب نتيجة مثلة مثل حساب المتاجرة إلى كونه حساب رقابى يحل محل العمود الرقابى الإحصائى فى الطريقة الأولى ، طريقة حساب بضاعة الفرع ذو العمودين ، بهدف الرقابة على حركة بضاعة الفرع .

أما وظيفة استخراج إجمالى أرباح أو خسائر الفرع ، فيقوم بها حساب جديد هو حساب تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع ، أى انه سيمثل حساب المتاجرة ويحل محل العمود المحاسبى فى الطريقة الأولى .

نستخلص من ذلك أن الوظيفة الأساسية لحساب بضاعة الفرع فى الطريقة الثانية ستكون رقابية على حركة البضاعة فقط ، أما وظيفة إستخراج إجمالى أرباح أو خسائر الفرع فيقوم بها حساب تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع ، **وفيما يلى مكونات كلاً من الحسابين :**

أولا : حساب بضاعة الفرع :

وظيفته الرقابة على حركة البضاعة لدى الفرع مقومة بسعر البيع ، واكتشاف قيمة العجز أو التلف غير الطبيعى ، وكأنه يمثل العمود الرقابى الإحصائى فى حساب بضاعة الفرع ذو العمودين فى الطريقة الأولى ، ويظهر هذا الحساب كما يلى :

أ - فى الجانب المدين يظهر ما يلى مقوما بسعر البيع :

١ - رصيد البضاعة لدى الفرع أول المدة (بسعر البيع) .

٢ - حساب البضاعة المرسلة للفرع (بسعر البيع) "بضاعة مرسلة من المركز الرئيسى للفرع أثناء الفترة" .

٣ - حسابى مدينى ونقدية الفرع (بسعر البيع) . "يمثلان مردودات المبيعات الأجلة والنقدية من عملاء الفرع أثناء الفترة " .

ب - فى الجانب الدائن يظهر ما يلى مقوما بسعر البيع :

١ - حسابى مدينى ونقدية الفرع (بسعر البيع) " يمثلان المبيعات الأج
والنقدية لعملاء الفرع أثناء الفترة " .

٢ - حساب البضاعة المرسلة للفرع (بسعر البيع) " يمثل البضاعة المر
من الفرع للمركز الرئيسى أثناء الفترة " .

٣ - الخصم التجارى ، (لأنه يؤثر على كمية المخزون بسعر البيع) .

٤ - العجز أو التلف الطبيعى (بسعر البيع) لأنه يؤثر على كمية المخز
بسعر البيع .

٥ - حساب العجز أو التلف غير الطبيعى (بسعر البيع) ، تتحدد قيمته كم
حسابى بسعر البيع .

أما رصيد حساب بضاعة الفرع ، فيمثل الفرق بين الجانب المدين والجا
الدائن ، ويعبر عن رصيد البضاعة الباقية لدى الفرع أخر المدة بسعر البيع
واقع الجرد الفعلى ، بعد أخذ العجز أو التلف الطبيعى وغير الطبيعى
الحسبان .

ثانيا : حساب تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع :

وظيفة هذا الحساب إستخراج مجمل أرباح أو خسائر الفرع ، فهو يقوم مقام حس
المتاجرة ، وكأنه يمثل العمود المحاسبى فى حساب بضاعة الفرع ذو العمودين
الطريقة الأولى ، إلا أنه يختلف فى طريقة استخراج مجمل الربح أو الخسارة ، لأن
يقوم على أساس ظهور التكلفة فى الجانب المدين وسعر البيع فى الجانب الدائن ، و
يقوم على تسجيل الفرق بين سعر البيع وسعر التكلفة ، مما يعنى أن كل بيانات
الحساب تكون بقيمة الربح أو الخسارة ، ولذلك سنبدأ بالجانب الدائن لهذا الحساب و
يظهر فيه ما يلى :

أ - فى الجانب الدائن :

١ - الفرق بين سعر البيع وسعر التكلفة للبضاعة الباقية لدى الفرع أول الم
اى (ربح بضاعة أول المدة) .

٢ - الفرق بين سعر البيع والتكلفة للبضاعة المرسلة من المركز الرئيسى
الفرع أثناء الفترة ، (ربح البضاعة المرسلة) ويمثلها (حـ/ بض
الفرع) .

وبالتالى يمثل مجموع الجانب الدائن لهذا الحساب إجمالى الربح الذى يمكن أن يحققه الفرع ، فى حالة قيامه ببيع البضاعة الموجودة لديه بالكامل سواء كانت بضاعة أول المدة أو البضاعة المرسلة للفرع خلال الفترة .

ب - فى الجانب المدين :

١ - الفرق بين سعر البيع والتكلفة للبضاعة المرتدة من الفرع للمركز الرئيسى أثناء المدة ، ويمثلها (حـ / بضاعة الفرع) .

٢ - قيمة الخصم التجارى ، (حـ / بضاعة الفرع) .

٣ - قيمة مسموحات المبيعات ، (حـ / مدينى الفرع) .

٤ - قيمة العجز أو التلف الطبيعى ، (بسعر البيع) ويمثلها (حـ / بضاعة الفرع) .

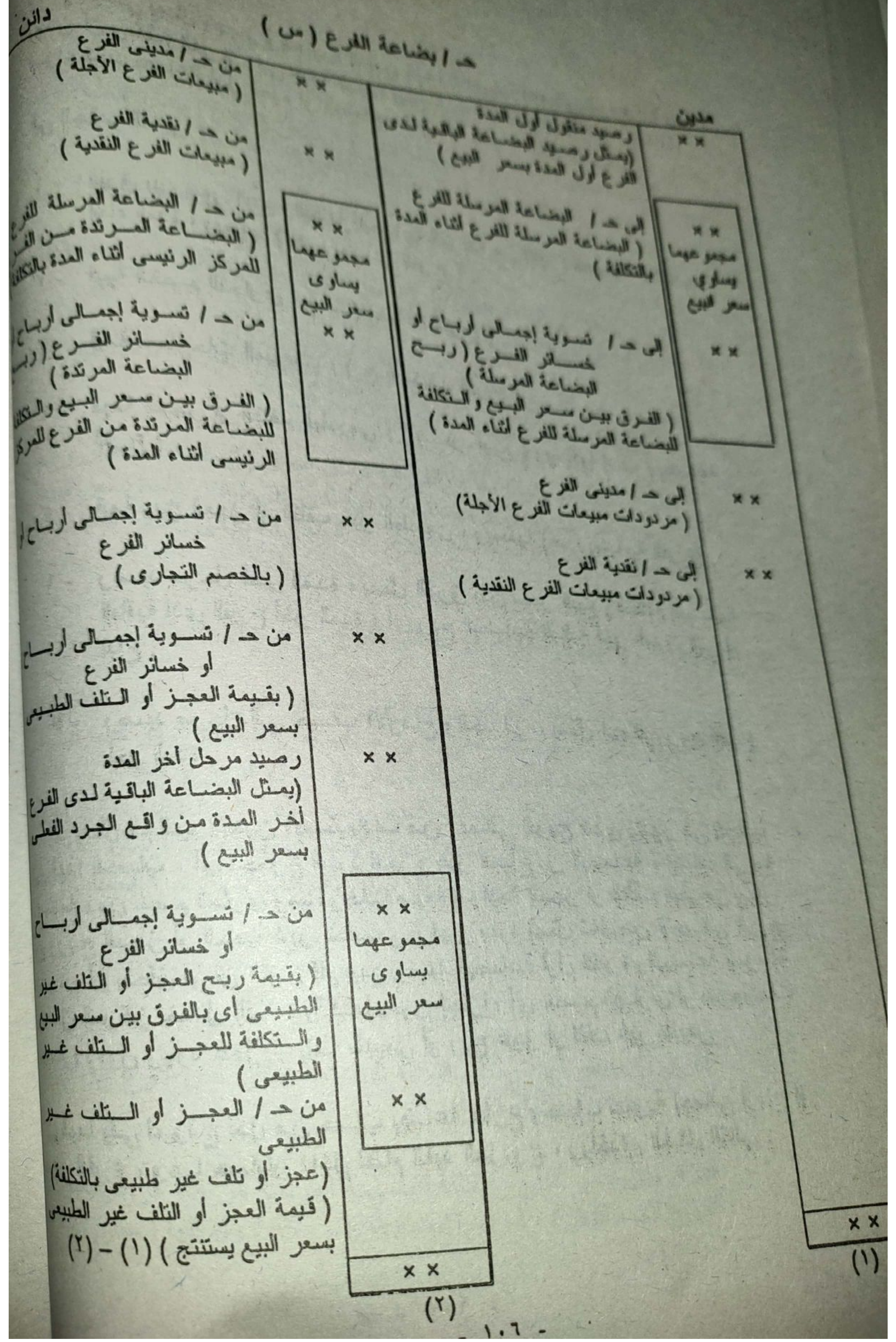
٥ - قيمة ربح العجز أو التلف غير الطبيعى ، ويمثلها (حـ / بضاعة الفرع) .

٦ - رصيد مرحل أخر المدة ، يمثل الفرق بين سعر البيع والتكلفة للبضاعة الباقية لدى الفرع أخر المدة ، أى ربح البضاعة الباقية أخر المدة والتى لم تباع .

٧ - رصيد مرحل إلى حساب الأرباح والخسائر ، يمثل إجمالى ربح الفرع أخر المدة .

لذلك يمثل الجانب المدين الإستبعادات من إجمالى الربح الذى يظهر فى الجانب الدائن لهذا الحساب ، أى مجموع البنود للجزء غير المباع من البضاعة ، إضافة إلى ما يتم استبعاده من خصم تجارى ومسموحات مبيعات وقيمة العجز أو التلف الطبيعى بسعر البيع وربح العجز أو التلف غير الطبيعى ، فهى بنود تمثل تخفيض لإجمالى الربح المفترض أن يتحقق لو أن الفرع قام ببيع رصيد البضاعة أول الفترة والبضاعة المرسلة إليه من المركز خلال الفترة بالكامل دون إجراء أى خصم تجارى أو مسموحات مبيعات ، ودون وجود عجز أو تلف طبيعى أو ربح عجز أو تلف غير طبيعى .

وفيما يلى نموذج لكل من حساب بضاعة الفرع وحساب تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع ، وهما حسابان داخل نظام القيد المزدوج ، ويأخذان الشكل التالى :



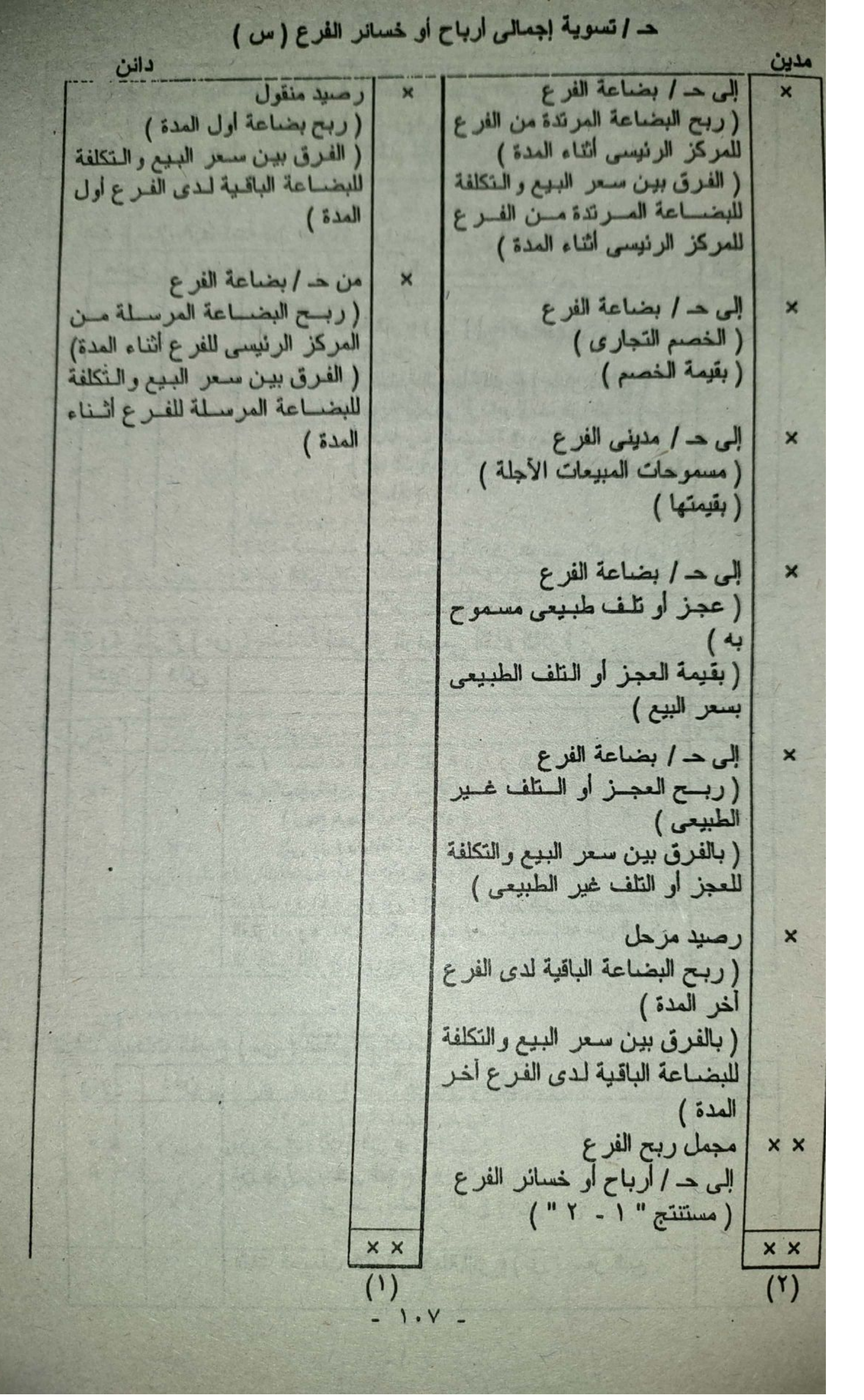
ح / بضاعة الفرع (س)

مدين

المبلغ	البيان
××	رصيد منقول أول المدة (يمثل رصيد البضاعة الباقية لدى الفرع أول المدة بسعر البيع)
××	إلى ح / البضاعة المرسلة للفرع (البضاعة المرسلة للفرع أثناء المدة بالتكلفة)
××	إلى ح / تسوية إجمالي أرباح أو خسائر الفرع (ربح البضاعة المرسلة) (الفرق بين سعر البيع والتكلفة للبضاعة المرسلة للفرع أثناء المدة)
	(مجموعهما يساوي سعر البيع)
××	إلى ح / مديني الفرع (مردودات مبيعات الفرع الآجلة)
××	إلى ح / نقدية الفرع (مردودات مبيعات الفرع النقدية)
×× (١)	

دائن

المبلغ	البيان
××	من ح / مديني الفرع (مبيعات الفرع الآجلة)
××	من ح / نقدية الفرع (مبيعات الفرع النقدية)
××	من ح / البضاعة المرسلة للفرع (البضاعة المرتدة من الفرع للمركز الرئيسي أثناء المدة بالتكلفة)
××	من ح / تسوية إجمالي أرباح أو خسائر الفرع (ربح البضاعة المرتدة) (الفرق بين سعر البيع والتكلفة للبضاعة المرتدة من الفرع للمركز الرئيسي أثناء المدة)
	(مجموعهما يساوي سعر البيع)
××	من ح / تسوية إجمالي أرباح أو خسائر الفرع (بالخصم التجاري)
××	من ح / تسوية إجمالي أرباح أو خسائر الفرع (بقيمة العجز أو التلف الطبيعي بسعر البيع)
××	رصيد مرحل آخر المدة (يمثل البضاعة الباقية لدى الفرع آخر المدة من واقع الجرد الفعلي بسعر البيع)
××	من ح / تسوية إجمالي أرباح أو خسائر الفرع (بقيمة ربح العجز أو التلف غير الطبيعي أى بالفرق بين سعر البيع والتكلفة للعجز أو التلف غير الطبيعي)
××	من ح / العجز أو التلف غير الطبيعي (عجز أو تلف غير طبيعي بالتكلفة) (قيمة العجز أو التلف غير الطبيعي بسعر البيع يستنتج) (١) - (٢)
	(مجموعهما يساوي سعر البيع)
×× (٢)	



حـ / تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع (س)

مدين		دائن	
×	إلى حـ / بضاعة الفرع (ربح البضاعة المرتدة من الفرع للمركز الرئيسى أثناء المدة) (الفرق بين سعر البيع و التكلفة للبضاعة المرتدة من الفرع للمركز الرئيسى أثناء المدة)	×	رصيد منقول (ربح بضاعة أول المدة) (الفرق بين سعر البيع و التكلفة للبضاعة الباقية لدى الفرع أول المدة)
×	إلى حـ / بضاعة الفرع (الخصم التجارى) (بقيمة الخصم)	×	من حـ / بضاعة الفرع (ربح البضاعة المرسلة من المركز الرئيسى للفرع أثناء المدة) (الفرق بين سعر البيع و التكلفة للبضاعة المرسلة للفرع أثناء المدة)
×	إلى حـ / مدينى الفرع (مسموحات المبيعات الآجلة) (بقيمتها)		
×	إلى حـ / بضاعة الفرع (عجز أو تلف طبيعى مسموح به) (بقيمة العجز أو التلف الطبيعى بسعر البيع)		
×	إلى حـ / بضاعة الفرع (ربح العجز أو التلف غير الطبيعى) (بالفرق بين سعر البيع و التكلفة للعجز أو التلف غير الطبيعى)		
×	رصيد مرحل (ربح البضاعة الباقية لدى الفرع آخر المدة) (بالفرق بين سعر البيع و التكلفة للبضاعة الباقية لدى الفرع آخر المدة)		
× ×	مجمل ربح الفرع إلى حـ / أرباح أو خسائر الفرع (مستنتج " ١ - ٢ ")		
× × (٢)		× × (١)	

وفيما يلي قيود اليومية لاثبات العمليات التى تتم بين المركز الرئيسى والفرع وفقا لطريقة استخدام كلا من حساب تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع وحساب بضاعة الفرع (وهما حسابان داخل نظام القيد المزدوج) :

١ - عند إرسال البضاعة من المركز الرئيسي للفرع أثناء الفترة :

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
× ×		من حـ / بضاعة الفرع (س) [بسعر البيع]	× ×
		إلى مذكورين	
	×	حـ / البضاعة المرسلة للفرع (بسعر التكلفة)	
	×	حـ / تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع (س) [بقيمة ربح البضاعة المرسلة] (أى الفرق بين سعر البيع والتكلفة للبضاعة المرسلة)	
		اثبات البضاعة المرسلة من المركز الرئيسي للفرع (س) بسعر البيع .	

٢ - عند رد الفرع (س) بضاعة للمركز الرئيسى أثناء الفترة :

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
		من مذكورين :	× ×
×		حـ / البضاعة المرسلة للفرع (بسعر التكلفة)	
×		حـ / تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع (س) (ربح البضاعة المرتدة)	
	× ×	إلى حـ / بضاعة الفرع (س) [بسعر البيع]	
		اثبات رد الفرع (س) البضاعة للمركز الرئيسى أثناء الفترة ، وهذا قيد عكس قيد إرسال بضاعة من المركز الرئيسى للفرع (س) .	

٣ - إثبات مبيعات الفرع (س) النقدية والآجلة :

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
× ×		من حـ / نقدية الفرع	× ×
× ×		من حـ / مدينى الفرع (س)	
	× ×	إلى حـ / بضاعة الفرع (س)	
		اثبات المبيعات النقدية والآجلة للفرع (س) بسعر البيع .	

٤ - اثبات مردودات مبيعات الفرع النقدية والأجلة :

مدين	دائن	البيـــان	التاريخ
××		من حـ / بضاعة الفرع (س) بسعر البيع	××
		إلى مذكورين	
	×	حـ / نقدية الفرع (س)	
	×	حـ / مدينى الفرع (س)	
		اثبات مردودات المبيعات النقدية والأجلة للفرع (س) بقيد عكسي لقيد اثبات المبيعات .	

٥ - اثبات مسموحات المبيعات الأجلة :

مدين	دائن	البيـــان	التاريخ
×		من حـ / تسوية إجمالى ارباح أو خسائر الفرع (س)	××
	×	إلى حـ / مدينى الفرع (س)	
		(مسموحات مبيعات اجلة)	
		اثبات مسموحات المبيعات الأجلة للفرع (س) باعتبارها تمثل تخفيض فى اجمالي الربح .	

٦ - إثبات الخصم التجارى :

مدين	دائن	البيـــان	التاريخ
×		من حـ / تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع (س)	××
	×	إلى حـ / بضاعة الفرع (س)	
		(بقيمة الخصم التجارى)	
		اثبات الخصم التجارى باعتباره يمثل تخفيض إجمالى الربح	

٧ - اثبات العجز أو التلف الطبيعى بسعر البيع :

مدين	دائن	البيـــان	التاريخ
×		من حـ / تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع (س)	××
	×	إلى حـ / بضاعة الفرع (س)	
		(بقيمة العجز أو التلف الطبيعى بسعر البيع)	
		اثبات قيمة العجز أو التلف الطبيعى للفرع (س) بسعر البيع .	

٨ - اثبات العجز أو التلف غير الطبيعى بسعر البيع :

مدين	دائن	البيان	التاريخ
		من مذكورين	×
×		ح / تسوية إجمالى ارباح او خسائر الفرع (س) (ربح العجز أو التلف غير الطبيعى)	
×		ح / العجز أو التلف غير الطبيعى (بالتكلفة)	
	××	إلى ح / بضاعة الفرع (س)	
		اثبات العجز غير الطبيعى أو التلف (غير المسموح به) بالتكلفة لتحميل المتسبب فى هذا العجز بقيمته وتخفيض ربح البضاعة السابق ارسالها من المركز للفرع نتيجة حدوث العجز أو التلف غير الطبيعى .	

٩ - تحميل المتسبب بقيمة العجز أو التلف غير الطبيعى بالتكلفة :

مدين	دائن	البيـــان	التاريخ
×		من حـ / المتسبب فى العجز (الإدارة ، الشخص المسئول ، شركة التامين ، شركة النقل ، أرباح أو خسائر الفرع فى حالة عدم تحديد المسئول)	××
	×	إلى حـ / العجز أو التلف غير الطبيعى (بالتكلفة)	
		تحميل العجز أو التلف غير الطبيعى على المسئول عنه .	

وفيما يلى تمرين شامل يبين كيفية إستخدام حساب تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع وحساب بضاعة الفرع معا (وهما حسابان داخل نظام القيد المزدوج) ، عند ارسال البضاعة من المركز الرئيسى للفروع مقومة بسعر البيع :

البيانات والمعلومات التالية تجمعت لدى المركز الرئيسى لشركة (محمد يحيى) ، وهى منشأة ذات فروع ، عن نشاط فرعها (س) وهو فرع غير مستقل من الناحية المحاسبية ، عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠٢/١٢/٣١ ، علما بأن المركز الرئيسى يرسل البضاعة للفروع مقومة بسعر البيع الذى يزيد بنسبة ٢٠ % من سعر التكلفة :

المبالغ بالجنيه

مسلسل	البيانات والمعلومات	قيمة	سعر البيع
		جنيه	جنيه
١	رصيد البضاعة لدى الفرع أول المدة	-	٤٨٠٠٠
٢	بضاعة مرسلة للفرع خلال المدة	-	٢٤٠٠٠٠
٣	بضاعة مرتدة من الفرع خلال المدة	-	٧٢٠٠
٤	مبيعات الفرع النقدية	-	١٩٠٠٠٠
٥	مبيعات الفرع الآجلة	-	٦٠٠٠٠
٦	مردودات مبيعات آجلة من عملاء الفرع	-	٢٤٠٠٠
٧	الخصم التجارى	٧٣٠٠	-
٨	مسموحات المبيعات الآجلة	٤٠٠٠	-
٩	العجز أو التلف الطبيعى المسموح به	-	٢٥٠٠

فالمطلوب :

١ - إعداد كل من حساب تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع وحساب بضاعة الفرع عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠٢/١٢/٣١ فى دفاتر المركز الرئيسى .

٢ - إجراء قيود اليومية اللازمة فى دفاتر المركز الرئيسى إذا علمت أن مخزون البضاعة الباقية لدى الفرع من واقع الجرد الفعلى بسعر البيع فى ٢٠٠٢/١٢/٣١ يبلغ ١٢٠٠٠ جنيه .

الحـل

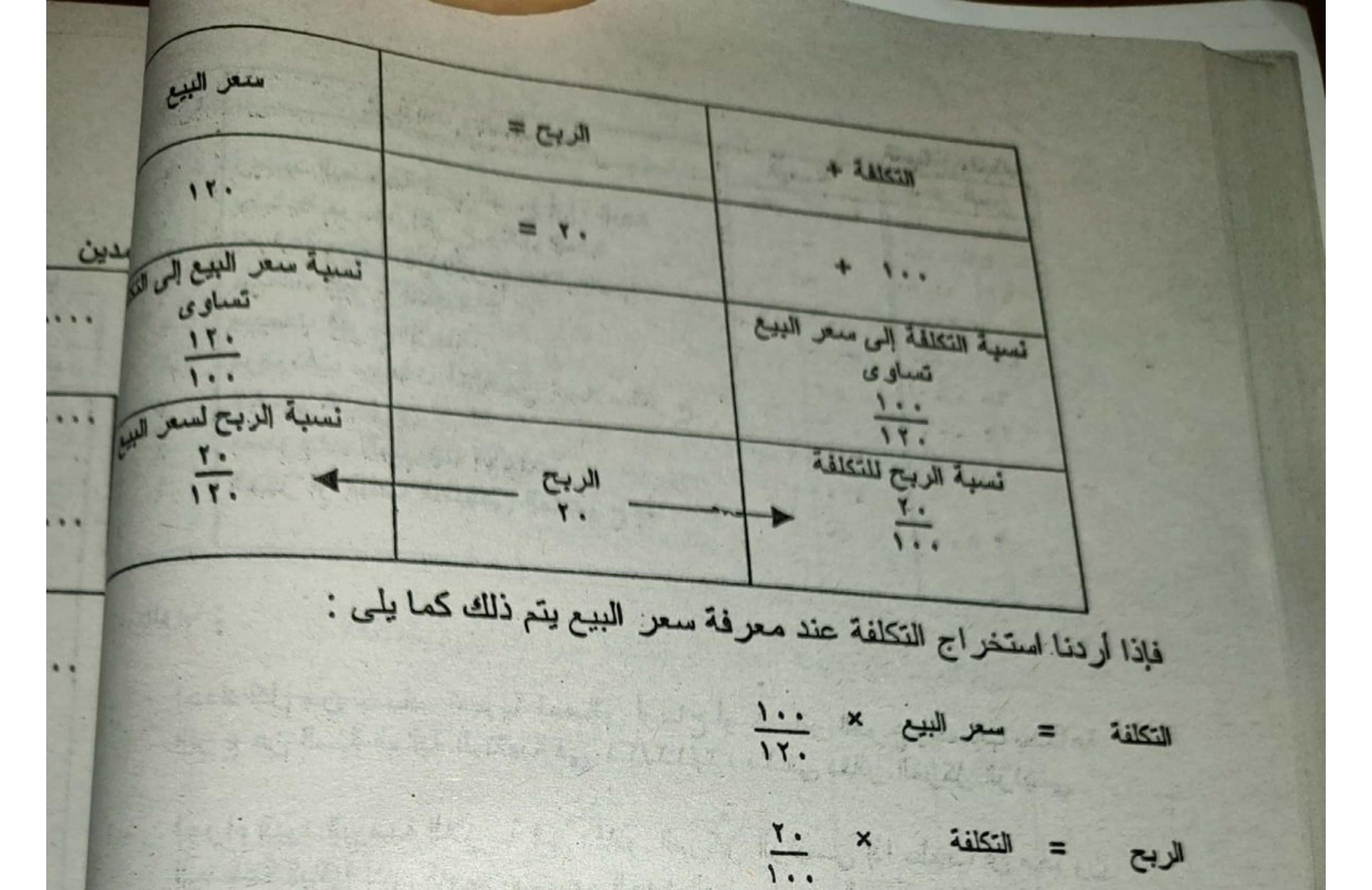
تمهيد الحل :

يفضل دائما إعداد جدول إسترشادى لتحديد العلاقة بين - التكلفة والربح وسعر البيع - حتى يسهل إعداد كل من حساب تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع وحساب بضاعة الفرع ، ويمكن إعداد ذلك كما يلى :

بما أن ، سعر البيع = التكلفة + الربح
وبما أن ، سعر البيع يزيد عن التكلفة بنسبة ٢٠ % من التكلفة .

إذن إذا كانت التكلفة ١٠٠ جنيه ونسبة إجمالى الربح ٢٠ % منها أى ٢٠ جنيه ، سيكون سعر البيع فى هذه الحالة ١٢٠ جنيه .

إذن العلاقة بين التكلفة والربح وسعر البيع تأخذ الشكل التالى :



التكلفة +	الربح =	سعر البيع
١٠٠ +	= ٢٠	١٢٠
نسبة التكلفة إلى سعر البيع تساوى $\frac{١٠٠}{١٢٠}$		نسبة سعر البيع إلى التكلفة تساوى $\frac{١٢٠}{١٠٠}$
نسبة الربح للتكلفة $\frac{٢٠}{١٠٠}$	← الربح ٢٠ →	نسبة الربح لسعر البيع $\frac{٢٠}{١٢٠}$

فإذا أردنا استخراج التكلفة عند معرفة سعر البيع يتم ذلك كما يلى :

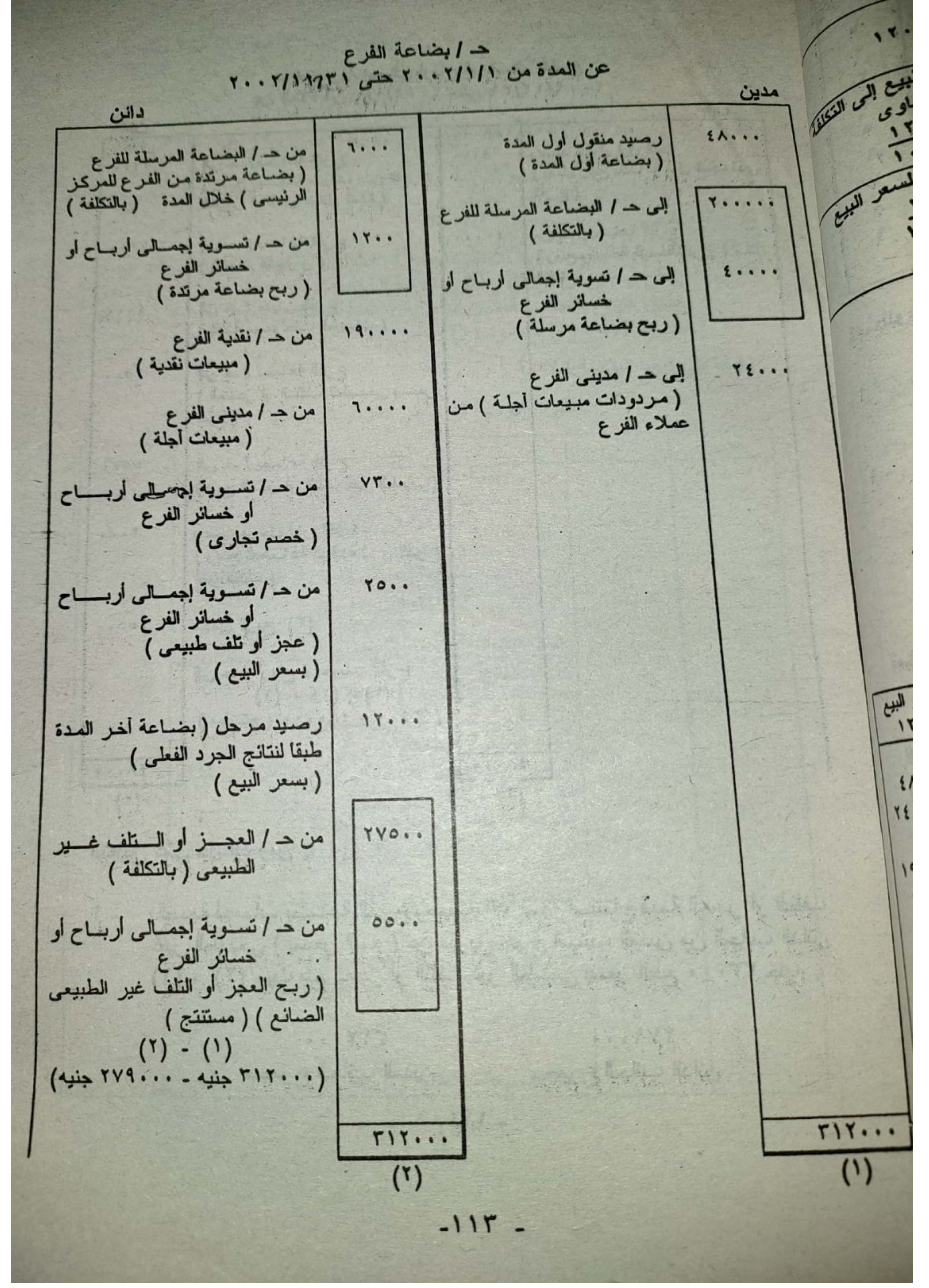
$$\text{التكلفة} = \text{سعر البيع} \times \frac{١٠٠}{١٢٠}$$

$$\text{الربح} = \text{التكلفة} \times \frac{٢٠}{١٠٠}$$

وبالتالى يمكن إعداد جدول تحديد العلاقة بين التكلفة والربح وسعر البيع كما يلى :

جدول تحديد العلاقة بين التكلفة والربح وسعر البيع

مسلسل	البيانات والمعلومات	التكلفة + ١٠٠ +	الربح = ٢٠ =	سعر البيع ١٢٠
١	رصيد البضاعة أول المدة	٤٠٠٠٠	٨٠٠٠	٤٨٠٠٠
٢	بضاعة مرسلة للفرع خلال المدة	٢٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠
٣	بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى خلال المدة	٦٠٠٠	١٢٠٠	٧٢٠٠
٤	مبيعات الفرع النقدية	-	-	١٩٠٠٠٠
٥	مبيعات الفرع الأجلة	-	-	٦٠٠٠٠
٦	مردودات مبيعات أجلة من عملاء الفرع	-	-	٢٤٠٠٠
٧	خصم تجارى (بقيمته ٧٣٠٠ جنيه)	-	-	-
٨	مسموحات مبيعات (بقيمتها ٤٠٠٠ جنيه)	-	-	-
٩	العجز أو التلف الطبيعى	-	-	٢٥٠٠
١٠	بضاعة آخر المدة فى ٢٠٠٢/١٢/٣١ من واقع الجرد الفعلى	١٠٠٠٠	٢٠٠٠	١٢٠٠٠
١١	العجز أو التلف غير الطبيعى (متمم حسابى من حساب بضاعة الفرع) (مستنتج)	٢٧٥٠٠	٥٥٠٠	٣٣٠٠٠



حـ / بضاعة الفرع
عن المدة من ٢٠٠٢/١/١ حتى ٢٠٠٢/١٢/٣١

مدين	المبلغ	دائن	المبلغ
رصيد منقول أول المدة (بضاعة أول المدة)	٤٨٠٠٠	من حـ / البضاعة المرسلة للفرع (بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى) خلال المدة (بالتكلفة)	٦٠٠٠
إلى حـ / البضاعة المرسلة للفرع (بالتكلفة)	٢٠٠٠٠٠	من حـ / تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع (ربح بضاعة مرتدة)	١٢٠٠
إلى حـ / تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع (ربح بضاعة مرسلة)	٤٠٠٠٠	من حـ / نقدية الفرع (مبيعات نقدية)	١٩٠٠٠٠
إلى حـ / مدينى الفرع (مردودات مبيعات آجلة) من عملاء الفرع	٢٤٠٠٠	من جـ / مدينى الفرع (مبيعات آجلة)	٦٠٠٠٠
		من حـ / تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع (خصم تجارى)	٧٣٠٠
		من حـ / تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع (عجز أو تلف طبيعى) (بسعر البيع)	٢٥٠٠
		رصيد مرحل (بضاعة آخر المدة طبقا لنتائج الجرد الفعلى) (بسعر البيع)	١٢٠٠٠
		من حـ / العجز أو التلف غير الطبيعى (بالتكلفة)	٢٧٥٠٠
		من حـ / تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع (ربح العجز أو التلف غير الطبيعى الضائع) (مستنتج) (١) - (٢) (٣١٢٠٠٠ جنيه - ٢٧٩٠٠٠ جنيه)	٥٥٠٠
	٣١٢٠٠٠ (١)		٣١٢٠٠٠ (٢)

حـ / تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع
عن المدة من ٢٠٠٢/١/١ حتى ٢٠٠٢/١٢/٣١

مدين		دائن	
١٢٠٠	إلى حـ / بضاعة الفرع (ربح بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى خلال المدة)	٨٠٠٠	رصيد منقول أول المدة (يمثل ربح بضاعة أول المدة ل[illegible] الفرع)
٧٣٠٠	إلى حـ / بضاعة الفرع (الخصم التجارى)	٤٠٠٠٠	من حـ / بضاعة الفرع (ربح بضاعة مرسلة للفرع) خ[illegible] المدة
٤٠٠٠	إلى حـ / مدينى الفرع (بقيمة مسموحات المبيعات)		
٢٥٠٠	إلى جـ / بضاعة الفرع (العجز أو التلف الطبيعى بسعر البيع)		
٥٥٠٠	إلى حـ / بضاعة الفرع (ربح العجز أو التلف غير الطبيعى)		
٢٠٠٠	رصيد مرحل أخر الفترة (ربح البضاعة الباقية لدى الفرع أخر الفترة)		
٢٥٥٠٠	مجمل الربح (٣)		
	إلى حـ / أرباح أو خسائر الفرع (١) - (٢) = (٣) (مستنتج) (٤٨٠٠٠ - ٢٢٥٠٠)		
٤٨٠٠٠		٤٨٠٠٠	
(٢)		(١)	

التعليق على حل التمرين :

١ - بالنسبة لحساب بضاعة الفرع وظيفته الأساسية استنتاج قيمة العجز أو التلف غير الطبيعى (بسعر البيع) عن طريق طرح الجانب المدين من الجانب الدائن (١) - (٢) حيث بلغ العجز أو التلف غير الطبيعى بسعر البيع ٣٣٠٠٠ جنيه .

٣١٢٠٠٠ - ٢٧٩٠٠٠

مجموع الجانب المدين - مجموع الجانب الدائن

٢ - ويتم تحليل العجز أو التالف غير الطبيعى (بسعر البيع) ٣٣٠٠٠ جنيه إلى التكلفة و الربح كما يلى :

- العجز أو التالف غير الطبيعى (بالتكلفة) = ٣٣٠٠٠ × $\frac{١٠٠}{١٢٠}$ = ٢٧٥٠٠ جنيه
- ربح العجز أو التالف غير الطبيعى = ٣٣٠٠٠ × $\frac{٢٠}{١٢٠}$ = ٥٥٠٠ جنيه

العجز أو التالف غير الطبيعى (بسعر البيع) = ٣٣٠٠٠ جنيه

=====

٣ - بالنسبة لحساب تسوية إجمالى أرباح أو خسائر ، وظيفته الأساسية تحديد مجمل أرباح أو خسائر الفرع وذلك بمقارنة الجانب الدائن الذى يعبر عن مصادر تحقيق الربح بالجانب المدين الذى يعبر عن مصادر تخفيض الربح ويتم ذلك بمقارنة العمود (١) بالعمود (٢) .

وفيما يلى قيود اليومية اللازمة :

قيود اليومية فى دفاتر المركز الرئيسى

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٢٤٠٠٠٠		من حـ / بضاعة الفرع	
		إلى مذكورين	
	٢٠٠٠٠٠	حـ / البضاعة المرسلة للفرع (بالتكلفة)	
	٤٠٠٠٠	حـ / تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع (بالربح)	
		اثبات البضاعة المرسلة من المركز الرئيسى للفرع	
		من مذكورين	
٦٠٠٠		حـ / البضاعة المرسلة للفرع (بالتكلفة)	
١٢٠٠		حـ / تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع (بالربح)	
	٧٢٠٠	إلى حـ / بضاعة الفرع	
		اثبات البضاعة المرتدة من الفرع للمركز الرئيسى خلال الفترة	
٢٤٠٠٠		من حـ / بضاعة الفرع (بسعر البيع)	
	٢٤٠٠٠	إلى حـ / مدينى الفرع (مردودات مبيعات أجلة)	
		اثبات مردودات المبيعات الأجلة خلال الفترة	
		من مذكورين	
١٩٠٠٠٠		حـ / نقدية الفرع (مبيعات نقدا)	
٦٠٠٠٠		حـ / مدينى الفرع (مبيعات أجلة)	
	٢٥٠٠٠٠	إلى حـ / بضاعة الفرع	
		اثبات المبيعات النقدية والأجلة	

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٧٣٠٠	٧٣٠٠	من حـ / تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع (خصم تجارى) إلى حـ / بضاعة الفرع اثبات الخصم التجارى لتخفيض للربح	
٤٠٠٠	٤٠٠٠	من حـ / تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع إلى حـ / مدينى الفرع (مسموحات مبيعات أجلة) اثبات المسموحات فى حساب التسوية نظرا لإعتبارها تخفيض للربح	
٢٥٠٠	٢٥٠٠	من حـ / تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع إلى حـ / بضاعة الفرع اثبات العجز أو التلف الطبيعى بسعر البيع	
٥٥٠٠ ٢٧٥٠٠	٣٣٠٠٠	من مذكورين حـ / تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع (الربح) حـ / العجز أو التلف غير الطبيعى (بالتكلفة) إلى حـ / بضاعة الفرع اثبات العجز أو التلف غير الطبيعى بالتكلفة لمحاسبة المسئولين عن حدوثه وتخفيض ربح البضاعة السابق ارسالها من المركز الرئيسى للفرع نتيجة حدوث العجز أو التلف غير الطبيعى .	
٢٧٥٠٠	٢٧٥٠٠	من حـ / أرباح وخسائر الفرع (نظرا لعدم تحديد المسئول عن حدوث العجز أو التلف غير الطبيعى) إلى حـ / العجز أو التلف غير الطبيعى اقفال العجز أو التلف غير الطبيعى بالتكلفة فى حساب أرباح وخسائر الفرع نظرا لعدم تحديد المسئول عن حدوثه .	

(تمرين عام لكل من طريقة)

(أ) حساب بضاعة الفرع (ذو العمودين) .
(ب) حساب تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع وحساب بضاعة الفرع

منشأة أميرة وحنان ومريم لديها فروع غير مستقلة فى أنحاء الجمهورية ، وفيما يلى بيانات ومعلومات عن نشاط فرع الأمانى فى مدينة الإسكندرية :

	جنيه
١ - بضاعة لدى الفرع أول المدة بالتكلفة	٢٠٠٠٠
٢ - بضاعة مرسلة للفرع من المركز الرئيسى بالتكلفة	٤١٠٠٠٠
٣ - بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى أثناء المدة بالتكلفة	١٠٠٠٠
٤ - مبيعات الفرع النقدية	١٠٠٠٠٠
٥ - مبيعات الفرع الأجلة	٥٠٠٠٠٠
٦ - الخصم التجارى	١٥٠٠٠
٧ - مسموحات المبيعات	٥٠٠٠
٨ - مردودات المبيعات النقدية	٥٠٠٠
٩ - مردودات المبيعات الأجلة	١٠٠٠٠

المطلوب :

أولا : إعداد حساب بضاعة الفرع ذو العمودين .
ثانيا : إعداد حساب تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع وحساب بضاعة الفرع .

إذا علمت أن :

(أ) بضاعة أخر المدة من واقع الجرد الفعلى بلغت بالتكلفة ١٠٠٠٠ جنيه .

(ب) البضاعة ترسل للفروع مسعرة بسعر البيع الذى يزيد عن سعر التكلفة بما يعادل ٥٠ % منه .

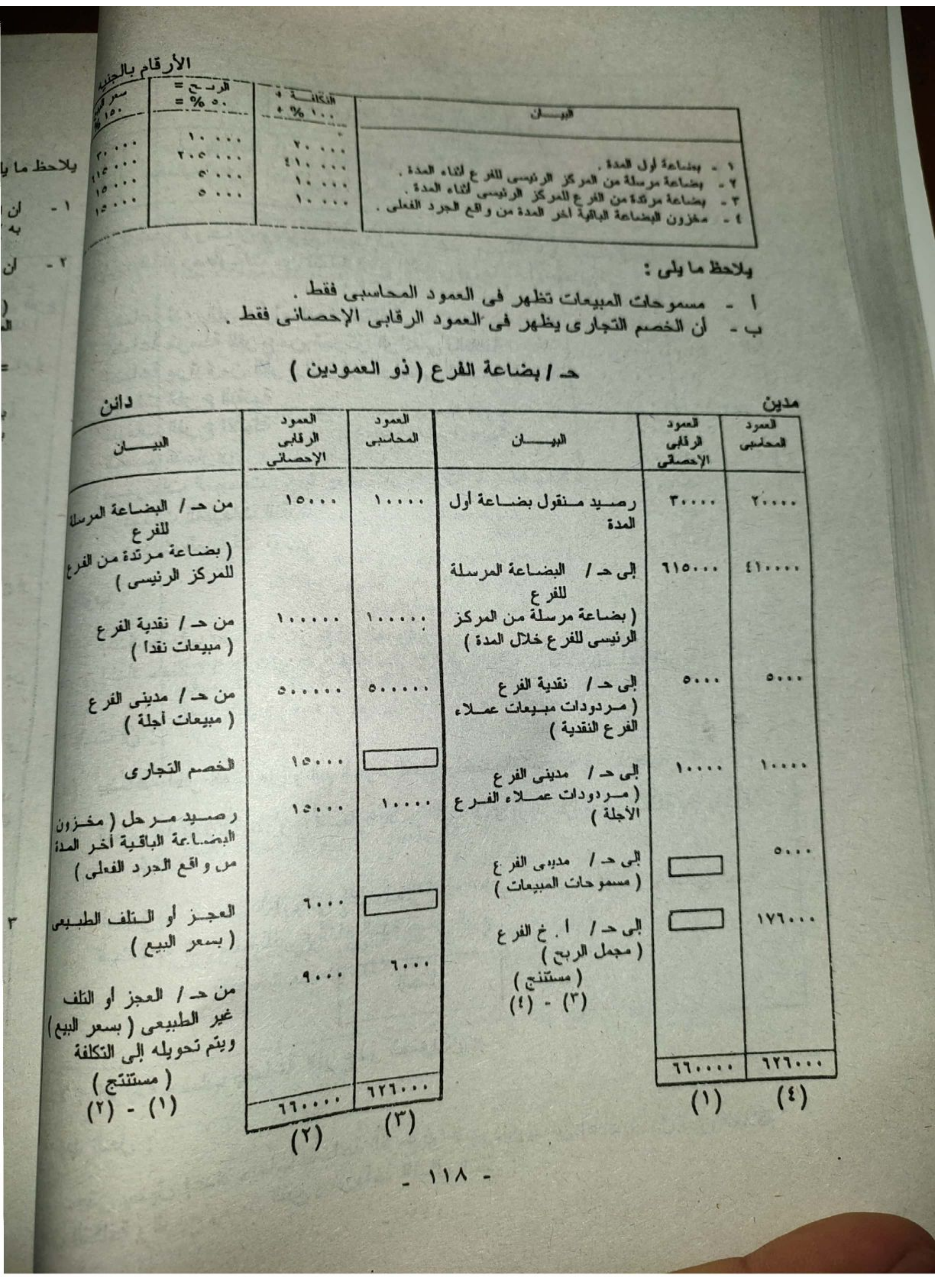
(ج) العجز أو التلف الطبيعى (المسموح به) فى حدود ١ % من صافى قيمة البضاعة المرسلة للفرع أثناء المدة بسعر البيع .

الحـل

أولا : طريقة حساب بضاعة الفرع ذو العمودين :

تمهيد الحل :

حتى يسهل إعداد حساب بضاعة الفرع ذو العمودين يتعين إعداد جدول يبين العلاقة بين التكلفة والربح وسعر البيع وهو يأخذ الشكل التالى :



الأرقام بالجنيه

البيان	التكلفة + ١٠٠ % +	الربح = ٥٠ % =	سعر البيع ١٥٠ %
١ - بضاعة أول المدة .	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
٢ - بضاعة مرسلة من المركز الرئيسى للفرع أثناء المدة .	٤١٠٠٠٠	٢٠٥٠٠٠	٦١٥٠٠٠
٣ - بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى أثناء المدة .	١٠٠٠٠	٥٠٠٠	١٥٠٠٠
٤ - مخزون البضاعة الباقية أخر المدة من واقع الجرد الفعلى .	١٠٠٠٠	٥٠٠٠	١٥٠٠٠

يلاحظ ما يلى :

ا - مسموحات المبيعات تظهر فى العمود المحاسبى فقط .

ب - أن الخصم التجارى يظهر فى العمود الرقابى الإحصائى فقط .

حـ / بضاعة الفرع (ذو العمودين)

مدين

العمود المحاسبى	العمود الرقابى الإحصائى	البيان
٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	رصيد منقول بضاعة أول المدة
٤١٠٠٠٠	٦١٥٠٠٠	إلى حـ/ البضاعة المرسلة للفرع (بضاعة مرسلة من المركز الرئيسى للفرع خلال المدة)
٥٠٠٠	٥٠٠٠	إلى حـ/ نقدية الفرع (مردودات مبيعات عملاء الفرع النقدية)
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	إلى حـ/ مدينى الفرع (مردودات عملاء الفرع الأجلة)
٥٠٠٠	▭	إلى حـ/ مدينى الفرع (مسموحات المبيعات)
١٧٦٠٠٠	▭	إلى حـ/ أ . خ الفرع (مجمل الربح) (مستنتج) (٣) - (٤)
٦٢٦٠٠٠	٦٦٠٠٠٠	
(٤)	(١)	

دائن

البيان	العمود الرقابى الإحصائى	العمود المحاسبى
من حـ/ البضاعة المرسلة للفرع (بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى)	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠
من حـ/ نقدية الفرع (مبيعات نقداً)	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
من حـ/ مدينى الفرع (مبيعات أجلة)	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
الخصم التجارى	١٥٠٠٠	▭
رصيد مرحل (مخزون البضاعة الباقية أخر المدة من واقع الجرد الفعلى)	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠
العجز أو التلف الطبيعى (بسعر البيع)	٦٠٠٠	▭
من حـ/ العجز أو التلف غير الطبيعى (بسعر البيع) ويتم تحويله إلى التكلفة (مستنتج) (١) - (٢)	٩٠٠٠	٦٠٠٠
	٦٦٠٠٠٠	٦٢٦٠٠٠
	(٢)	(٣)

يلاحظ ما يلى :

١ - أن العجز أو التلف الطبيعى و غير الطبيعى " الكلى " (سواء أكان مسموحا به أو غير مسموحا به) يبلغ ١٥٠٠٠ جنيه .

٢ - أن صافى قيمة البضاعة المرسلة بسعر البيع تحسب كما يلى :

(البضاعة المرسلة للفرع خلال المدة - البضاعة المرتدة من الفرع للمركز الرئيسى خلال المدة)

= ٦١٥٠٠٠ - ١٥٠٠٠ = ٦٠٠٠٠٠ جنيه

بما أن ، العجز أو التلف الطبيعى فى حدود ١ % من صافى قيمة البضاعة المرسلة أثناء المدة بسعر البيع .

اذن العجز أو التلف الطبيعى المسموح به = ٦٠٠٠٠٠ × $\frac{١}{١٠٠}$ = ٦٠٠٠ جنيه

بما أن ، العجز أو التلف الكلى يساوى ١٥٠٠٠ جنيه .

إذن ، العجز أو التلف غير الطبيعى = ١٥٠٠٠ - ٦٠٠٠ = ٩٠٠٠ جنيه

العجز أو التلف الكلى
١٥٠٠٠

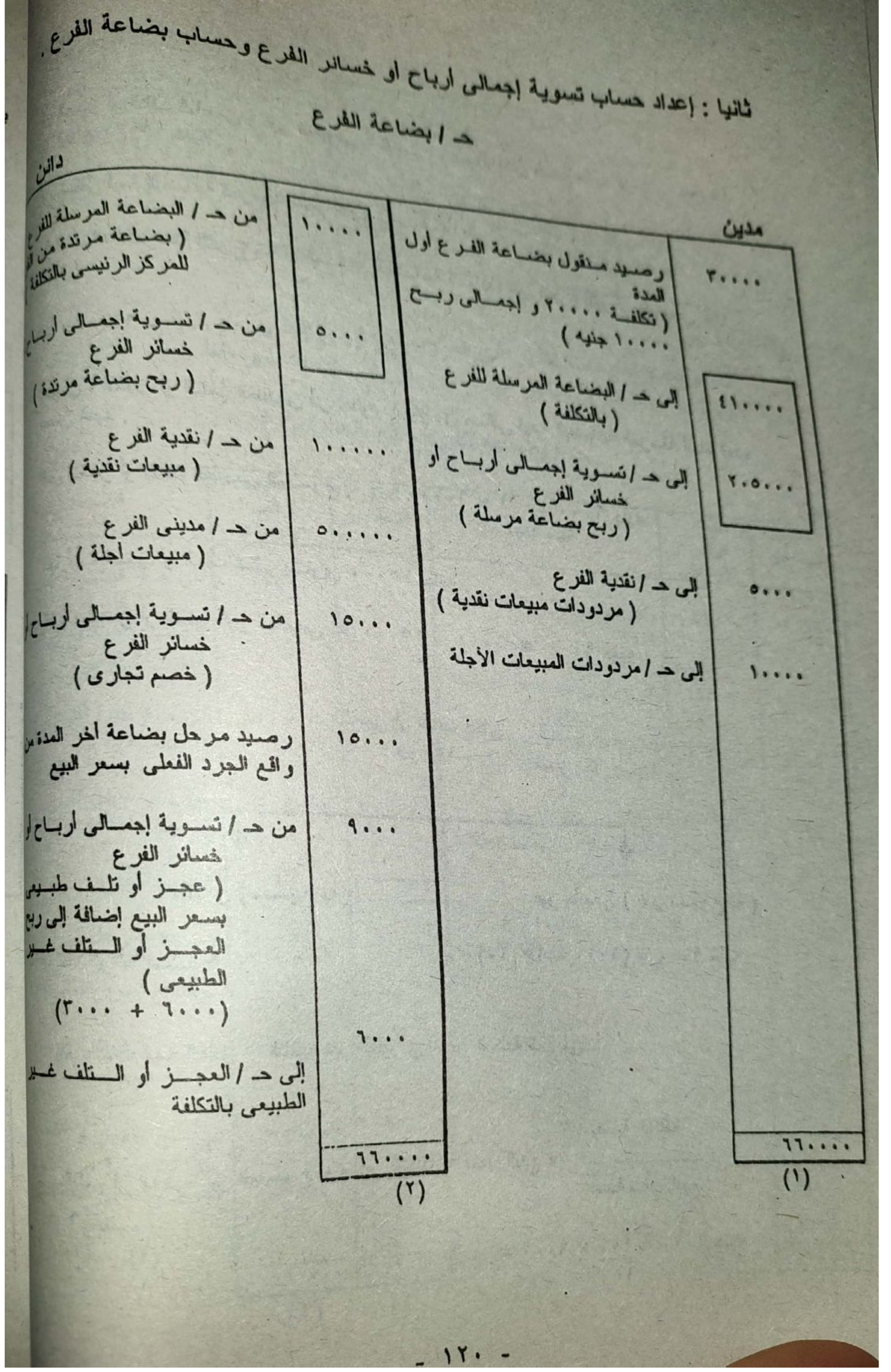
طبيعى (مسموح به) | غير طبيعى (غير مسموح به)

٦٠٠٠٠٠× $\frac{١}{١٠٠}$ = ٦٠٠٠ جنيه | (١٥٠٠٠ – ٦٠٠٠) = ٩٠٠٠ جنيه

٣ - يتم حساب قيمة العجز أو التلف غير الطبيعى بسعر التكلفة كما يلى :

التلف أو العجز غير المسموح به بسعر التكلفة = سعر البيع × $\frac{\text{نسبة التكلفة}}{\text{نسبة سعر البيع}}$

= ٩٠٠٠ × $\frac{١٠٠}{١٥٠}$ = ٦٠٠٠ جنيه



ثانيا : إعداد حساب تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع وحساب بضاعة الفرع .

حـ / بضاعة الفرع

مدين		دائن	
٣٠٠٠٠	رصيد منقول بضاعة الفرع أول المدة (تكلفة ٢٠٠٠٠ و إجمالى ربح ١٠٠٠٠ جنيه)	١٠٠٠٠	من حـ / البضاعة المرسلة للفرع (بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى بالتكلفة)
٤١٠٠٠٠	إلى حـ / البضاعة المرسلة للفرع (بالتكلفة)	٥٠٠٠	من حـ / تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع (ربح بضاعة مرتدة)
٢٠٥٠٠٠	إلى حـ / تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع (ربح بضاعة مرسلة)	١٠٠٠٠٠	من حـ / نقدية الفرع (مبيعات نقدية)
٥٠٠٠	إلى حـ / نقدية الفرع (مردودات مبيعات نقدية)	٥٠٠٠٠٠	من حـ / مدينى الفرع (مبيعات أجلة)
١٠٠٠٠	إلى حـ / مردودات المبيعات الأجلة	١٥٠٠٠	من حـ / تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع (خصم تجارى)
		١٥٠٠٠	رصيد مرحل بضاعة أخر المدة من واقع الجرد الفعلى بسعر البيع
		٩٠٠٠	من حـ / تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع (عجز أو تلف طبيعى بسعر البيع إضافة إلى ربح العجز أو التلف غير الطبيعى) (٦٠٠٠ + ٣٠٠٠)
		٦٠٠٠	إلى حـ / العجز أو التلف غير الطبيعى بالتكلفة
٦٦٠٠٠٠		٦٦٠٠٠٠	
(١)		(٢)	

يلاحظ ما يلى :

١ - يحسب العجز أو التلف الطبيعى بسعر البيع إضافة إلى ربح العجز أو التلف غير الطبيعى كما يلى :

أ - العجز أو التلف الطبيعى بسعر البيع = ٦٠٠٠ جنيه .

بما أن ، العجز أو التلف غير الطبيعى بسعر البيع = ٩٠٠٠ جنيه .

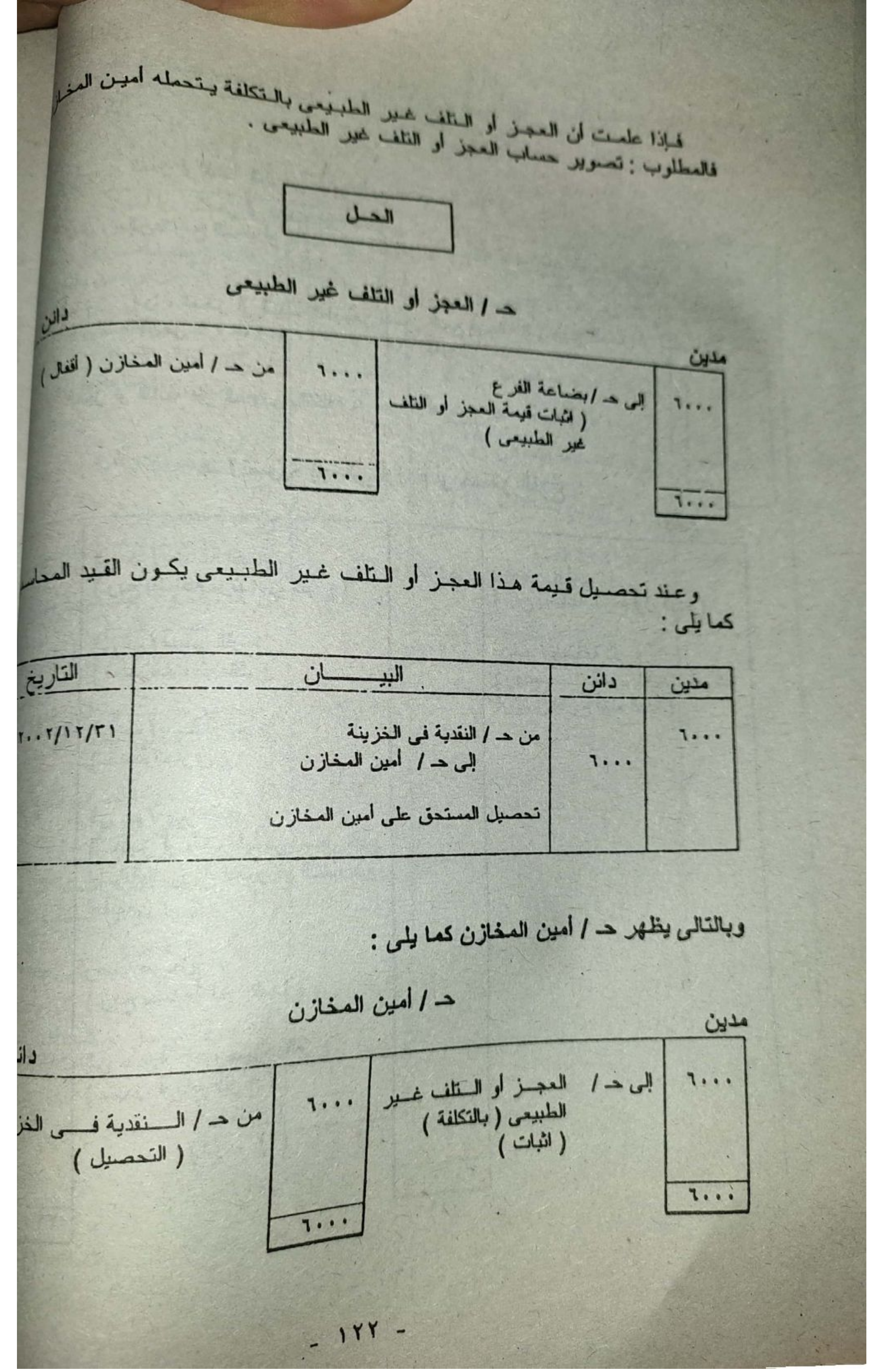
إذن ، ربح العجز أو التلف غير الطبيعى = ٩٠٠٠ × $\frac{٥٠}{١٥٠}$ = ٣٠٠٠ جنيه

ب - إذن ، العجز أو التلف الطبيعى بسعر البيع إضافة إلى ربح العجز أو التلف غير الطبيعى = ٦٠٠٠ + ٣٠٠٠ = ٩٠٠٠ جنيه .

٢ - العجز أو التلف غير الطبيعى بالتكلفة = ٩٠٠٠ × $\frac{١٠٠}{١٥٠}$ = ٦٠٠٠ جنيه

حـ / تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع

مدين		دائن	
٥٠٠٠	إلى حـ / بضاعة الفرع (ربح بضاعة مرتدة من الفرع)	١٠٠٠٠	رصيد منقول (ربح بضاعة الفرع أول المدة)
٥٠٠٠	إلى حـ / مدينى الفرع (مسموحات مبيعات)	٢٠٥٠٠٠	من حـ / بضاعة الفرع (ربح بضاعة مرسلة من المركز الرئيسى للفرع أثناء المدة)
١٥٠٠٠	إلى حـ / بضاعة الفرع (خصم تجارى)		
٩٠٠٠	إلى حـ / بضاعة الفرع (عجز أو تلف طبيعى بسعر البيع إضافة إلى ربح العجز أو التلف غير الطبيعى)		
٥٠٠٠	رصيد مرحل (ربح بضاعة أخر المدة)		
١٧٦٠٠٠	إلى حـ / أرباح و خسائر الفرع (مجمل أرباح الفرع) (مستنتج) (٢) - (١)		
٢١٥٠٠٠ (٢)		٢١٥٠٠٠ (١)	



فإذا علمت أن العجز أو التلف غير الطبيعى بالتكلفة يتحمله أمين المخا

فالمطلوب : تصوير حساب العجز أو التلف غير الطبيعى .

الحل

حـ / العجز أو التلف غير الطبيعى

مدين		دائن	
٦٠٠٠	إلى حـ / بضاعة الفرع (اثبات قيمة العجز أو التلف غير الطبيعى)	٦٠٠٠	من حـ / أمين المخازن (أقفال)
٦٠٠٠		٦٠٠٠	

وعند تحصيل قيمة هذا العجز أو التلف غير الطبيعى يكون القيد المحاس كما يلى :

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٦٠٠٠		من حـ / النقدية فى الخزينة	٢٠٠٢/١٢/٣١
	٦٠٠٠	إلى حـ / أمين المخازن	
		تحصيل المستحق على أمين المخازن	

وبالتالى يظهر حـ / أمين المخازن كما يلى :

حـ / أمين المخازن

مدين		دائن	
٦٠٠٠	إلى حـ / العجز أو التلف غير الطبيعى (بالتكلفة) (اثبات)	٦٠٠٠	من حـ / النقدية فى الخز (التحصيل)
٦٠٠٠		٦٠٠٠	

تمارين عامة

التمرين الأول :

تجمعت البيانات والمعلومات التالية لدى المركز الرئيسى لشركة (عمر أفندى) وهى شركة ذات فروع عن نشاط أحد فروعها غير المستقلة ، علما بأن المركز الرئيسى يرسل البضاعة لفروعه مقومة بسعر البيع الذى يزيد عن التكلفة بمقدار الربع من التكلفة .

شركة عمر افندى (منشاة ذات فروع

مسلسل	البيانات والمعلومات	التكلفة ٤ +	الربح ١ =	سعر البيع ٥
١	رصيد البضاعة لدى الفرع أول المدة	٤٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
٢	بضاعة مرسلة للفرع من المركز الرئيسى	٩٦٠٠٠	٢٤٠٠٠	١٢٠٠٠٠
٣	بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى	٤٠٠٠	١٠٠٠	٥٠٠٠
٤	مبيعات نقدية	-	-	١٠٠٠٠٠
٥	مبيعات أجلة	-	-	٧٠٠٠٠
٦	مردودات مبيعات أجلة	-	-	٣٠٠٠٠
٧	العجز أو التلف الطبيعى ٢ % من إجمالى المبيعات	-	-	٣٤٠٠
٨	بضاعة أخر المدة من واقع قوائم وكشوف الجرد الفعلى	٨٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠٠
٩	عجز أو تلف غير طبيعى (كمتمم حسابى)	٨٤٨٠	٢١٢٠	١٠٦٠٠

المطلوب :

١ - إعداد حساب بضاعة الفرع (ذو العمودين) فى دفاتر المركز الرئيسى لاستخراج إجمالى أرباح أو خسائر الفرع عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠٠٢/١٢/٣١ ، إذا علمت أن مسموحات المبيعات الأجلة ٢٠٠٠ جنيه ، والخصم التجارى ١٠٠٠ جنيه .

(النعيم والمنصور) شركة ذات فروع

التمرين الثانى :

فيما يلى بيانات ومعلومات شركة (النعيم والمنصور) شركة ذات فروع
نشاط أحد فروعها غير المستقلة التى ترسل له البضاعة مقومة بسعر البيع
يزيد عن التكلفة بما يعادل $\frac{1}{5}$ التكلفة .

مسلسل	البيانات والمعلومات	قيمة	سعر ال...
١	رصيد البضاعة أول المدة	-	٦٠٠٠٠
٢	بضاعة مرسلة للفرع خلال المدة	-	٢٠٠٠٠
٣	بضاعة مرتدة للمركز الرئيسى خلال المدة	-	١٢٠٠٠
٤	مبيعات نقدية	-	٥٠٠٠
٥	مبيعات أجلة	-	٥٤٠٠٠
٦	مردودات مبيعات أجلة	-	٥٤٠٠
٧	مردودات مبيعات نقدا	-	١٨٠٠
٨	الخصم التجارى	٣٠٠٠	-
٩	العجز أو التلف الطبيعى	-	٦٠٠٠
١٠	مسموحات المبيعات الأجلة	٢٠٠٠	-
١١	بضاعة أخر المدة من واقع كشوف الجرد الفعلى	-	٢٠٠٠٠

المطلوب :

١ - إعداد حساب تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع وحساب بضاعة الفرع .

٢ - قيود ارسال البضاعة والبضاعة المرتدة والعجز أو التلف غير الطبيعى .

التمرين الثالث :

تجمعت البيانات والمعلومات التالية لدى المركز الرئيسى لشركة (أحمد يوسف) وهى منشأ
فروع ، عن نشاط فرع الإسكندرية وهو فرع غير مستقل ترسل له البضاعة بسعر البيع الذى يزي
التكلفة بمقدار ضعف التكلفة ، (أى إذا كان سعر التكلفة ١ جنيه يكون سعر البيع ٢ جنيه) ، والمط
تصوير حساب بضاعة الفرع (ذو العمودين) .

	جني
- بضاعة لدى الفرع أول الفترة	٢٠٠٠٠
- بضاعة مرسلة للفرع	٨٠٠٠٠
- بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى	٦٠٠٠
- مبيعات نقدا	٥٠٠٠٠
- مبيعات بالأجل	٥٠٠٠٠
- مردودات مبيعات أجلة	٥٠٠٠
- مسموحات مبيعات أجلة	٣٠٠٠
- الخصم التجارى	٢٠٠٠
- العجز أو التلف الطبيعى	١٠٠٠
- بضاعة أخر المدة من خلال كشوف الجرد الفعلى بسعر البيع	٨٠٠٠

التمرين الرابع :

تجمعت البيانات والمعلومات التالية لدى شركة (كرم والرفاعى) وهى شركة ذات سبع فروع ، عن نشاط فرع أسيوط وهو فرع غير مستقل ترسل له البضاعة بسعر البيع الذى يزيد عن سعر التكلفة بما يعادل ٢٠٠ % من التكلفة .

مسلسل	البيـــــان	قيمـــة	سعر البيع
١	بضاعة أول المدة لدى الفرع	-	٣٠٠٠٠
٢	بضاعة مرسلة للفرع خلال الفترة	-	٢٠٠٠٠٠
٣	بضاعة مرتدة من الفرع للمركز الرئيسى خلال المدة	-	٢٠٠٠٠
٤	مبيعات الفرع الآجلة	-	٩٠٠٠٠
٥	مبيعات الفرع النقدية	-	٦٠٠٠٠
٦	مردودات مبيعات آجلة	-	٥٠٠٠
٧	مسموحات مبيعات نقداً	١٠٠٠	-
٨	خصم تجارى	٣٠٠٠	-
٩	عجز أو تلف طبيعى	-	٢٠٠٠
١٠	بضاعة آخر المدة من واقع كشوف الجرد الفعلى بسعر البيع	-	٣٠٠٠٠

المطلوب :

إعداد حـ / تسوية إجمالى أرباح أو خسائر الفرع وحساب بضاعة الفرع .

أسئلة نظرية

١- ما هى أنواع الفروع من حيث تبعيتها محاسبيا للمركز الرئيسى ؟

٢- عدد أهم أسباب اختلاف رصيد حساب جارى الفرع فى دفاتر المركز الرئيسى عن ر
حساب جارى المركز الرئيسى فى دفاتر الفرع بالنسبة للفروع المستقلة آخر المدة ؟

٣- ما هى السجلات التى يمسكها كلا من المركز الرئيسى و الفرع فى حالة اتباع نظام الف
المستقلة ؟

٤- ما هى طرق تسعير البضاعة المرسلة من المركز الرئيسى للفروع ؟

٥- ما هى القيود التى تظهر فى حساب بضاعة الفرع عند ارسال المركز الرئيسى للبض
بالتكلفة فى حالة الفروع غير المستقلة ؟

٦- عند استخدام طريقة المقارنة بين راس المال المستثمر فى الفرع أول و آخر المدة ؟ ما
مراحل حساب الفرع وما هى القيود التى تظهر فى كل مرحلة ؟

٧- ما هى الأسباب التى يلجأ إليها المركز الرئيسى لارسال البضاعة إلى الفروع مقومة بس
البيع ؟

٨- ما هى طرق المحاسبة عند ارسال المركز الرئيسى للبضاعة للفروع مقومة بسعر البيع ؟

٩- صور نموذج لحساب بضاعة الفرع ذو العمودين مبينا مكوناته ، و الهدف من كل من الس
المحاسبى و العمود الرقابى الإحصائى ؟

١٠- اشرح المعالجة المحاسبية لكل من البنود التالية عند استخدام حساب بضاعة الفرع
العمودى

أ - مردودات المبيعات الآجلة و النقدية .
ب - مسموحات المبيعات الآجلة .
ج - الخصم التجارى .

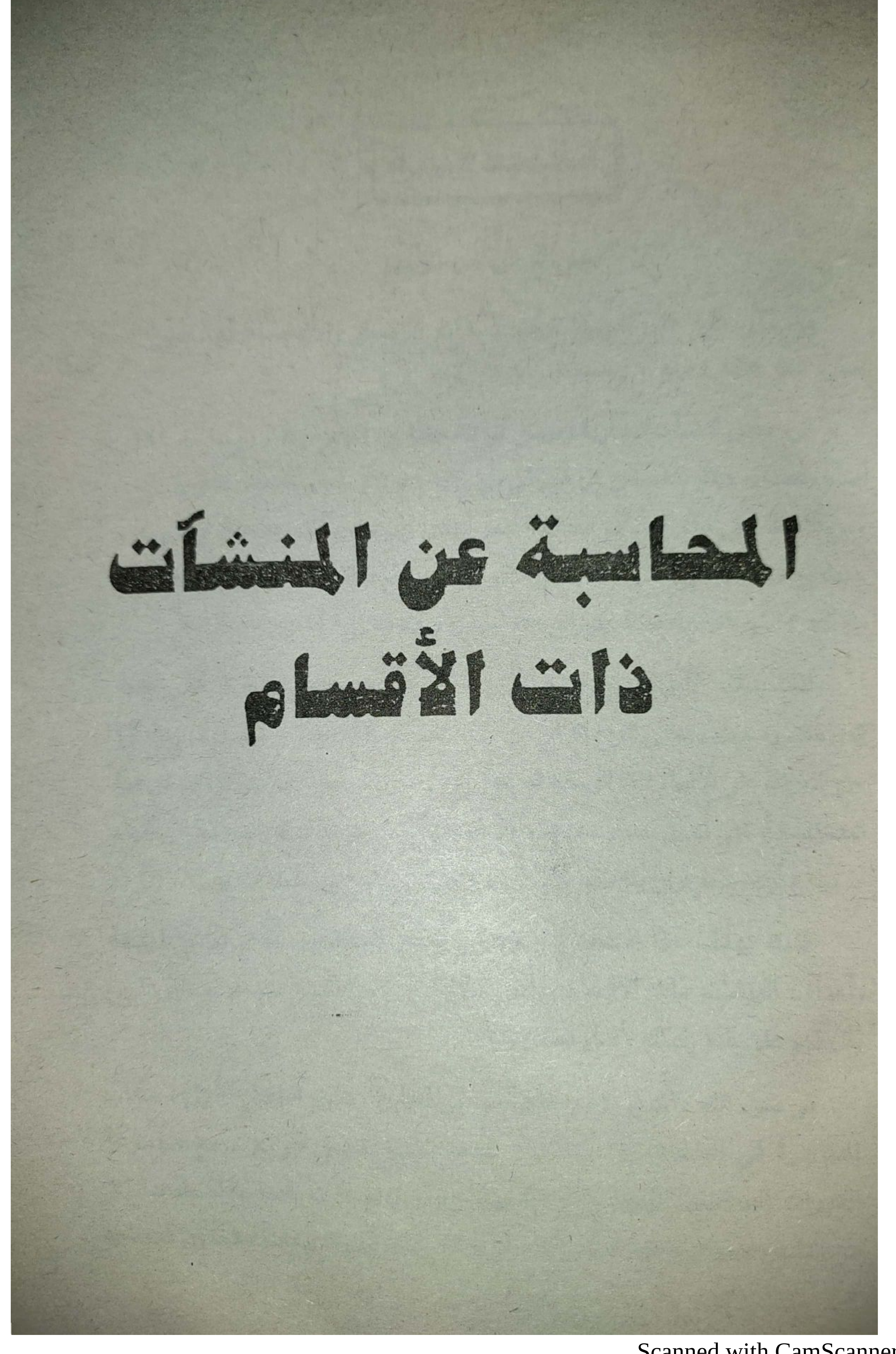
١١- لماذا لم يظهر حساب الخصم المسموح به فى حساب بضاعة الفرع ؟

١٢- بين مفهوم العجز أو التلف الطبيعى و غير الطبيعى و المعالجة المحاسبية لكل منهما ؟

١٣- اشرح وظيفة كل من حساب تسوية إجمالى ارباح او خسائر الفرع وحساب بضاعة الفرع
وهل هما حسابان داخل نظام القيد المزدوج ؟

١٤- صور نموذج لكل من حساب تسوية إجمالى ارباح او خسائر الفرع وحساب بضاعة الفرع ؟

* * *



المحاسبة عن المنشآت ذات الأقسام

مقدمة

بسم الله الرحمن الرحيم

وصلى الله على سيدنا محمد خاتم الرسل والأنبياء أجمعين ، صلى الله عليه وسلم ، وبعد ...

تقوم بعض المنشآت التجارية بعرض أنواع مختلفة من السلع ، وتقوم ببيعها من خلال أقسام متعددة ، حيث يتخصص كل قسم فى بيع سلعة معينة أو مجموعة متكاملة من السلع ، ومن الأمثلة على هذه المنشآت محلات عمر أفندى وشركة بيع المصنوعات المصرية ، حيث يحتوى كل منها على العديد من الأقسام ، كأقسام الملابس الجاهزة ولعب الأطفال والأجهزة الكهربائية والأقمشة والروائح والعطور والأدوات المنزلية وغيرها من الأقسام .

لذلك يتطلب الأمر ضرورة اتباع نظام محاسبى يبين بوضوح مبيعات كل قسم وتكلفة المبيعات ومجمل وصافى الربح الناتج عن نشاط كل قسم على حدة ، حتى تتمكن الإدارة من التعرف على الأقسام ذات الربحية المرتفعة فتعمل على تشجيعها ، والأقسام ذات الربحية المنخفضة أو التى تحقق خسائر ، فتعمل على علاج أسباب هذه الخسائر لتحويلها إلى أقسام مربحة ، أو قد تتخذ قراراً بإغلاقها والإستغناء عنها أو تحويلها إلى أنشطة أخرى .

لذلك يهدف هذا الكتاب إلى تقديم النظام المحاسبى الذى يلائم طبيعة وأهداف المنشآت ذات الأقسام ، والذى يمكن الإدارة من تحديد مجمل وصافى الربح لكل قسم على حدة وكذلك لأقسام المنشأة ككل .

فى ضوء ذلك ، فقد تم تقسيم هذا الكتاب إلى فصلين ، تناول ***الفصل الأول*** ، **حساب المتاجرة فى المنشآت ذات الأقسام بهدف تحديد مجمل الربح ، مع مجموعة الدورات المحاسبية للمشتريات والمبيعات** ، حيث تم عرض المعالجة المحاسبية لكل من المشتريات ومردودات المشتريات ، المبيعات ومردودات المبيعات ، مخزون البضاعة

الباقية فى الأقسام والمحاسبة عن التحويلات فيما بين الأقسام ، مع عر...
المحاسبية المتعلقة بهذه البنود .

ويتناول **الفصل الثانى** ، حساب الأرباح والخسائر فى المنشآت ذات الأقـ...
تقسيم المصروفات إلى مصروفات متغيرة ومصروفات ثابتة ، بهدف تحديد ...
وتقييم الآداء واتخاذ القرارات ، ولقد اختتم كل فصل بمجموعة من الأسئلة النظرية...
العملية ونماذج الإجابة عليها والتى تحقق الهدف من هذه الدراسة .

أرجو أن أكون قد وفقت فى تقديم ودراسة وتحليل المحاسبة عن نشاط المنـ...
الأقسام فى عرض متكامل يهدف إلى كيفية استخراج مجمل وصافى الربح فى...
ذات الأقسام بالإضافة إلى مساعدة الإدارة فى تقييم آداء الأقسام المختلفة واتخاذ...
السليمة .

وأخيراً أرجو من الله العظيم الرحمن الرحيم أن يتم فضله علىّ وعلى أسرتى و...
والدىّ أمى وأبى ، إنه نعم المولى ونعم النصير .

القاهرة فى أول يناير ٢٠٠٥

دكتور
يحيى محمد أبو طا...
أستاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة عين شـ...

الفصل الأول

حساب المتاجرة فى المنشآت ذات الأقسام بهدف تحديد مجمل الربح مع مجموعة الدورات المحاسبية للمشتريات والمبيعات

مقدمة :

يتطلب تحديد مجمل الربح لكل قسم من أقسام المنشأة ، إعداد ترتيبات خاصة بالنسبة للنظام المحاسبى حتى يمكن إعداد حساب متاجرة مزود بأعمدة تحليلية بعدد أقسام المنشأة ، يحدد إجمالى ربح كل قسم من أقسام المنشأة وإجمالى ربح المنشأة ككل ، ويمكن تصوير حساب المتاجرة فى المنشآت ذات الأقسام ، الذى يحقق هذا الهدف على النحو التالى :

حـ / متاجرة الأقسام عن السنة المالية المنتهية فى ....

الأقسام: الاجمالى	الأقسام: قسم (أ)	الأقسام: قسم (ب)	البيان	الأقسام: الاجمالى	الأقسام: قسم (أ)	الأقسام: قسم (ب)	البيان
xx	x	x	إلى حـ/بضاعة أول المدة	xx	x	x	من حـ/المبيعات
xx	x	x	إلى حـ/المشتريات	xx	x	x	من حـ/مردودات المشتريات
xx	x	x	إلى حـ/مردودات المبيعات	xx	x	x	من حـ/التحويلات بين الأقسام
xx	x	-	إلى حـ/التحويلات بين الأقسام	xx	-	x	من حـ/بضاعة آخر المدة
xx	x	-	إلى حـ/الأرباح والخسائر (مجمل ربح)	xx	-	x	من حـ/الأرباح والخسائر (مجمل خسارة)
xx	x	x		xx	x	x	

يتضح من نموذج حـ / متاجرة الأقسام ، أنه يحتاج إلى ترتيبات محاسبية خاصة بالنسبة للبنود التالية :

أولاً : الدورة المحاسبية للمشتريات .

ثانياً : الدورة المحاسبية لمردودات المشتريات (المردودات الخارجة) .

ثالثاً : الدورة المحاسبية للمبيعات .

رابعاً : الدورة المحاسبية لمردودات المبيعات (المردودات الداخلة) .

خامساً : مخزون البضاعة الباقية فى الأقسام فى نهاية الفترة .

سادساً : المحاسبة عن التحويلات فيما بين الأقسام .

وسوف نتناول كل بند مما سبق كما يلى :

أولاً : الدورة المحاسبية للمشتريات

لبيان المعالجة المحاسبية للمشتريات ، وكيفية تحديد ما يخص كل قسم منها ، يتم التفرقة بين الحالتين التاليتين :

الحالة الأولى | اقتصار بيع النوع الواحد من البضائع فى قسم واحد

يمكن توزيع المشتريات على كل قسم من أقسام المنشأة وفقاً لهذه الحالة بأسلوبين هما :

الأسلوب الأول : استخدام دفتر يومية إحصائى (تحليلى) للمشتريات

يقوم هذا الأسلوب على أساس استخدام دفتر تحليلى للمشتريات (الآجلة والنقدية معاً) ، وهو عبارة عن دفتر إحصائى (خارج القيد المزدوج) مزود بأعمدة تحليلية ، حيث يخصص عمود لكل قسم من أقسام المنشأة ، تسجل فيه المشتريات الآجلة والمشتريات النقدية ، وبالتالى فإن هذا الدفتر لايعدو أن يكون إلا دفترا إحصائيا لايدخل ضمن نظام القيد المزدوج ، وإنما الهدف منه تحليل مشتريات الأقسام لكل قسم على حدة ، ويتم القيد والمطابقة لهذا الدفتر كما يلى :

(أ) يتم القيد فى دفتر تحليل المشتريات من واقع فاتورة الشراء الداخلية ، وهى عبارة عن فاتورة داخلية تعدها المنشأة من بيانات فواتير الشراء الخارجية ، وهى مصممة لكى تبين نصيب كل قسم من أقسام المنشأة من المشتريات سواء الآجلة أو النقدية ، وبالتالى فهى مزودة بأعمدة تحليلية ، حيث يخصص عمود لكل قسم من أقسام المنشأة بالإضافة إلى عمود لإجمالى مشتريات المنشأة ككل .

(ب) يتم مطابقة مجموع العمود الاجمالى لمشتريات المنشأة ككل من واقع دفتر تحليل المشتريات ، مع رصيد حساب المشتريات فى دفتر الأستاذ العام ، حيث يرحل إلى حساب المشريات فى دفتر الأستاذ العام جميع عمليات الشراء الآجلة والنقدية ، كما سيرد ذلك فى شرح دورة النظام المحاسبى لعمليات الشراء .

أما دورة النظام المحاسبى لعملية الشراء فى ظل هذا الأسلوب فتتم على النحو التالى :

١ – عندما ترد من المورد فاتورة الشراء (الخارجية) ، تتخذ كأساس للتسجيل فى دفتر يومية المشتريات الآجلة إذا كان الشراء آجلاً ، وعمود المشتريات النقدية بدفتر يومية المدفوعات إذا تمت عملية الشراء نقداً .

٢ – من واقع فاتورة الشراء (الخارجية) يتم التسجيل فى كل من دفتر يومية المشتريات الآجلة ودفتر يومية المدفوعات (عمود المشتريات النقدية) .

٣ - فى نهاية كل فترة مناسبة يتم تجميع دفتر يومية المشتريات (الآجلة) ويجرى القيد التالى فى دفتر اليومية العامة :

×		من حـ / المشتريات			
	×	إلى حـ / إجمالى مراقبة الدائنين			
		إثبات عمليات الشراء الآجلة عن الفترة من ... إلى ...			

كذلك من واقع مجموع عمود المشتريات النقدية بدفتر (يومية المدفوعات) يجرى القيد التالى فى دفتر اليومية العامة :

×		من حـ / المشتريات			
	×	إلى حـ / النقدية فى الخزينة			
		إثبات عملية الشراء النقدية عن الفترة من .... إلى			

٤ - من واقع قيود اليومية العامة السابقة ، يتم الترحيل إلى دفتر الأستاذ العام ، والذى يظهر فيه الحسابات التالية :

(أ) حـ / المشتريات ، ويجعل مديناً بقيمة المشتريات الآجلة والنقدية .

(ب) حـ / إجمالى مراقبة الدائنين ، ويجعل دائناً بقيمة المشتريات الآجلة .

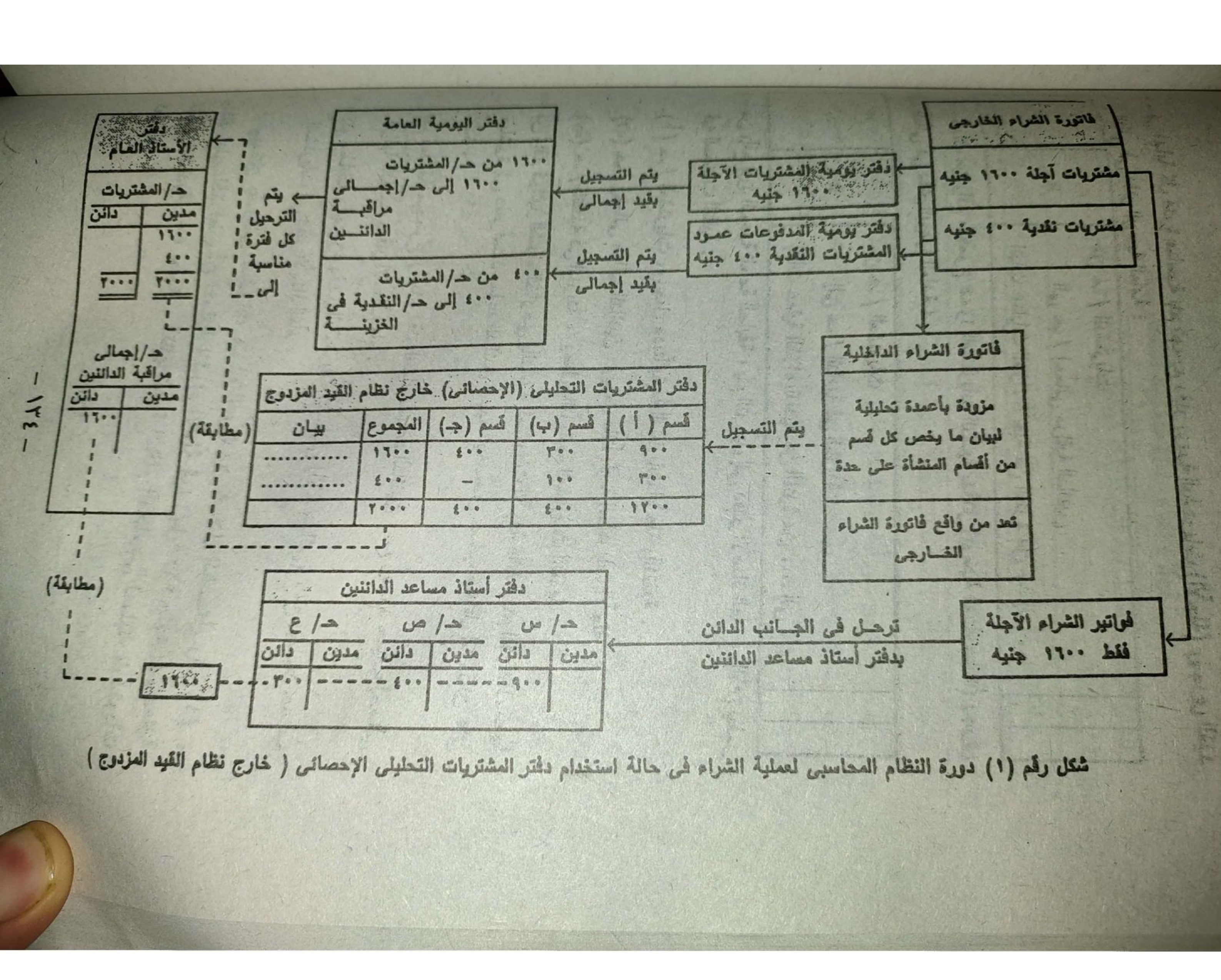
(جـ) حـ / النقدية فى الخزينة ، ويجعل دائناً بقيمة المشتريات النقدية .

٥ - من واقع فواتير الشراء الخارجى بالنسبة للمشريات الآجلة فقط ، يتم الترحيل منها مباشرة إلى دفتر أستاذ مساعد الدائنين ، حيث يخصص حساب مستقل لكل دائن على حدة .

٦ - يتم مطابقة مجموع أرصدة دفتر أستاذ مساعد الدائنين ، مع رصيد حساب إجمالى مراقبة الدائنين بدفتر الأستاذ العام .

٧ - يتم مطابقة مجموع دفتر المشتريات التحليلى (الإحصائى) ، مع رصيد حساب المشتريات فى دفتر الأستاذ العام .

ويمكن عرض خطوات هذه الدورة من خلال الشكل رقم (١) ، وذلك على افتراض أن عملية الشراء الآجلة قيمتها ١٦٠٠ جنيه ، وعملية الشراء النقدية ٤٠٠ جنيه ، فتظهر دورة النظام المحاسبى لعملية المشتريات كما يلى :



شكل رقم (١) دورة النظام المحاسبى لعملية الشراء فى حالة استخدام دفتر المشتريات التحليلى الإحصائى (خارج نظام القيد المزدوج)

يتضح من خلال دورة النظام المحاسبى للمشتريات فى حالة استخدام دفتر المشتريات التحليلى الاحصائى (وهو دفتر خارج نظام القيد المزدوج) أن تسلسل خطوات التوجيه المحاسبى تتم كما يلى :

١ - من واقع فواتير الشراء الخارجية (١٦٠٠ جنيه مشتريات آجلة ، ٤٠٠ جنيه مشتريات نقدية) يتم ما يلى :

(أ) تسجل المشتريات الآجلة ١٦٠٠ جنيه ، بدفتر يومية (المشتريات الآجلة) أولاً بأول .

(ب) تسجل المشتريات النقدية ٤٠٠ جنيه ، بدفتر يومية المدفوعات (عمود المشتريات النقدية) أولاً بأول .

(جـ) ترحل المشتريات الآجلة ١٦٠٠ جنيه إلى الجانب الدائن من حسابات الدائنين فى دفتر أستاذ مساعد الدائنين أولا بأول .

٢ - من واقع فاتورة الشراء الداخلية (٢٠٠٠ جنيه) والموزعة بين المشتريات الآجلة والنقدية بحسب الأقسام ، يتم تسجيلها فى دفتر يومية المشتريات التحليلى الاحصائى (وهو دفتر خارج نظام القيد المزدوج) حيث يخصص عمود لكل قسم من أقسام المنشأة يظهر فيه نصيبه من فاتورة المشتريات .

٣ - فى نهاية كل فترة معينة يجرى ما يلى :

(أ) يتم تجميع دفتر يومية المشتريات (الآجلة) ويسجل بقيد إجمالى فى دفتر اليومية العامة كما يلى :

١٦٠٠		من حـ / المشتريات			
	١٦٠٠	إلى حـ / إجمالى مراقبة الدائنين			

(ب) يتم تجميع دفتر يومية المدفوعات النقدية (عمود المشتريات النقدية) ، ويسجل بقيد إجمالى فى دفتر اليومية العامة كما يلى :

٤٠٠		من حـ / المشتريات			
	٤٠٠	إلى حـ / النقدية فى الخزينة			

٤ - يتم ترحيل قيود اليومية العامة (الإجمالية) إلى دفتر الاستاذ العام على النحو التالى :

(أ) ترحل المشتريات (١٦٠٠ جنيه الآجلة ، ٤٠٠ جنيه النقدية) إلى الجانب المدين من حساب المشتريات .

إجمالى مراقبة الدائنين (١٦٠٠ جنيه) إلى الجانب الدائن من حساب

(ب) يرحل إجمالى مراقبة الدائنين بدفتر الأستاذ العام .

٥ - تتم الرقابة عن طريق المطابقة بين كل من :

(أ) رصيد حساب المشتريات بدفتر الاستاذ العام (٢٠٠٠ جنيه) مع مجموع الاعمدة التحليلية بدفتر المشتريات التحليلى الاحصائى (٢٠٠٠ جنيه) .

(ب) رصيد حساب إجمالى مراقبة الدائنين (١٦٠٠ جنيه) بدفتر الأستاذ العام مع مجموع أرصدة الحسابات الشخصية للدائنين (س ٩٠٠ جنيه) ، (ص ٤٠٠ جنيه) ، (ع ٣٠٠ جنيه) بدفتر استاذ مساعد الدائنين .

يتضح مما سبق أن هذا الاسلوب يوفر المزايا التالية :

١ - الاستغناء عن تحليل دفتر المشتريات الآجلة والمشتريات النقدية (بعمود المشتريات النقدية بدفتر يومية المدفوعات) على مستوى أقسام المنشأة وبالتالى الاستغناء عن هذا التحليل فى كل من دفتر اليومية العامة والأستاذ العام .

٢ - تخفيض تكاليف العمل المحاسبى .

٣ - المطابقة والرقابة المستمرة بين دفتر المشتريات التحليلى الاحصائى ومجموعة دفاتر دورة المشتريات .

وبالرغم من المزايا السابقة ، فإن هذا الأسلوب يزيد من أعباء العمل المحاسبى نتيجة استخدام دفتر المشتريات التحليلى الاحصائى ، وتفريغ فواتير المشتريات الخارجية فى فواتير الشراء الداخلية .

الأسلوب الثانى : توحيد دورة النظام المحاسبى للمشتريات (الآجلة والنقدية معاً)

يقوم هذا الأسلوب على أساس معالجة جميع مشتريات الأقسام على أنها مشتريات آجلة حتى ولو كانت مشتريات نقدية ، وبالتالى تسجل المشتريات فى دفتر يومية واحد هو دفتر يومية المشتريات الآجلة ، وهو مزود بأعمدة تحليلية ، حيث يخصص لكل قسم من أقسام المنشأة عمود لبيان نصيبه من المشتريات سواء أكانت آجلة أو نقدية (توحيد دورة النظام المحاسبى للمشتريات) ، ولذلك فإن هذا الأسلوب كثيراً ما يستخدم فى المنشآت ذات الأقسام التى تمثل فيها المشتريات النقدية نسبة منخفضة مقارنة بالمشتريات الآجلة .

أما دورة النظام المحاسبى لعملية الشراء فى ظل هذا الأسلوب فتتم على النحو التالى :

١ - عندما ترد من المورد فاتورة الشراء الخارجية سواء أكانت عملية الشراء آجلة أو نقدية ، يتم تفريغها فى فاتورة الشراء الداخلية ، وهى فاتورة مزودة بأعمدة تحليلية لبيان مشتريات كل قسم من الأقسام على حدة .

٢ - من واقع فاتورة الشراء الداخلية (مشتريات آجلة ونقدية) يتم تسجيل المشتريات فى دفتر يومية المشتريات الآجلة التحليلى ، وهو أيضاً مزود بأعمدة تحليلية لبيان مشتريات كل قسم بالإضافة إلى عمود لإجمالى المشتريات .

٣ - فى نهاية كل فترة مناسبة يتم تجميع يومية المشتريات الآجلة ، ويجرى القيد التالى فى دفتر اليومية العامة :

×		من حـ / المشتريات		
	×	إلى حـ / إجمالى مراقبة الدائنين إثبات عمليات الشراء الآجلة عن الفترة من ... إلى ...		

٤ - من واقع قيد اليومية العامة السابق ، يتم الترحيل إلى دفتر الأستاذ العام ، والذى تظهر فيه الحسابات التالية :

(أ) حـ / المشتريات ، ويجعل مديناً بقيمة المشتريات الآجلة .

(ب) حـ / إجمالى مراقبة الدائنين ، ويجعل دائناً بقيمة المشتريات الآجلة .

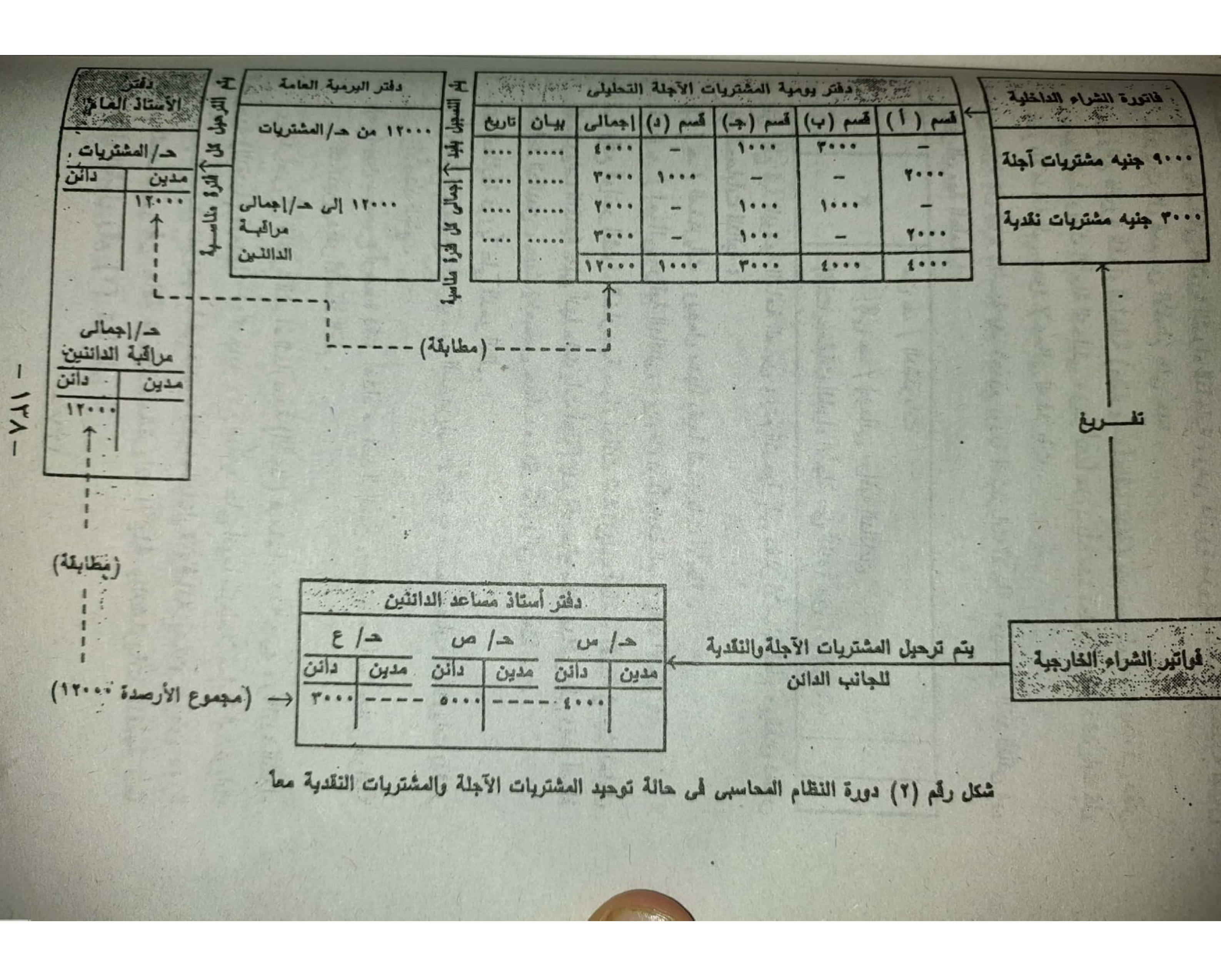
٥ - من واقع فواتير الشراء الخارجية سواء أكانت المشتريات آجلة أو نقدية (حيث تعامل المشتريات النقدية على أنها مشتريات آجلة) يتم الترحيل منها مباشرة إلى دفتر أستاذ مساعد الدائنين ، حيث يخصص حساب مستقل لكل دائن على حدة .

٦ - تتم المطابقة دورياً على النحو التالى :

(أ) بين مجموع دفتر يومية المشتريات الآجلة ورصيد حساب المشتريات بدفتر الأستاذ العام .

(ب) بين مجموع أرصدة دفتر أستاذ مساعد الدائنين ورصيد حساب إجمالى مراقبة الدائنين بدفتر الأستاذ العام .

وبافتراض أن فاتورة الشراء الخارجية (الآجلة) قيمتها ٩٠٠٠ جنيه ، وفاتورة الشراء الخارجية (النقدية) قيمتها ٣٠٠٠ جنيه ، مع التأكيد على أنهما سيعاملا معاملة المشتريات الآجلة ، حيث سيتم تفريغهما فى فاتورة الشراء الداخلية ، فإنه يمكن عرض دورة النظام المحاسبى فى حالة توحيد المشتريات الآجلة والمشتريات النقدية معاً من خلال الشكل رقم (٢) كما يلى :



قسم (أ)	قسم (ب)	قسم (جـ)	قسم (د)	إجمالى	بيان	تاريخ
–	٣٠٠٠	١٠٠٠	–	٤٠٠٠	.....	....
٢٠٠٠	–	–	١٠٠٠	٣٠٠٠	.....	....
–	١٠٠٠	١٠٠٠	–	٢٠٠٠	.....	....
٢٠٠٠	–	١٠٠٠	–	٣٠٠٠	.....	....
٤٠٠٠	٤٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٠٠	١٢٠٠٠		

شكل رقم (٢) دورة النظام المحاسبى فى حالة توحيد المشتريات الآجلة والمشتريات النقدية معاً

Scanned with CamScanner

يتضح من خلال دورة النظام المحاسبى للمشتريات فى حالة توحيد المشتريات الآجلة مع المشتريات النقدية ، إن تسلسل خطوات التوجيه المحاسبى تتم كما يلى :

١ - من واقع فواتير الشراء الخارجية (٩٠٠٠ جنيه مشتريات آجلة ، ٣٠٠٠ جنيه مشتريات نقدية) يتم إعداد فاتورة الشراء الداخلية ، على أن تعامل المشتريات النقدية معاملة المشتريات الآجلة ، حيث يتم تحليل المشتريات حسب أقسام المنشأة .

٢ - من واقع فاتورة الشراء الداخلية يتم تسجيل المشتريات (الآجلة والنقدية) بدفتر يومية المشتريات الآجلة التحليلى ، مع تحليلها حسب أقسام المنشأة .

٣ - من واقع فاتورة الشراء الخارجية يتم ترحيل المشتريات (١٢٠٠٠ جنيه) فى الجانب الدائن من دفتر أستاذ مساعد الدائنين كل حساب على حدة .

٤ - فى نهاية كل فترة مناسبة ، يتم تجميع دفتر يومية المشتريات الآجلة (٤٠٠٠ + ٣٠٠٠ + ٢٠٠٠ + ٣٠٠٠ = ١٢٠٠٠) وتسجل بقيد إجمالى فى دفتر اليومية العامة كما يلى :

١٢٠٠٠		من حـ / المشتريات		
	١٢٠٠٠	إلى حـ / إجمالى مراقبة الدائنين		

٥ - من واقع دفتر اليومية العامة يتم ترحيل قيد اليومية الإجمالى إلى دفتر الأستاذ العام فى حساب المشتريات (الجانب المدين) وحساب إجمالى مراقبة الدائنين (الجانب الدائن) .

٦ - تتم الرقابة عن طريق المطابقة بين كل من :

(أ) مجموع دفتر يومية المشتريات الآجلة التحليلى مع رصيد حساب المشتريات بدفتر الأستاذ العام (١٢٠٠٠ جنيه) .

(ب) مجموع أرصدة دفتر أستاذ مساعد الدائنين مع رصيد حساب إجمالى مراقبة الدائنين بدفتر الأستاذ العام ١٢٠٠٠ جنيه .

مما سبق يتضح أن أسلوب توحيد المشتريات الآجلة والمشتريات النقدية معاً يؤدى إلى تخفيض العمل المحاسبى وتكاليفه بسبب الاستغناء عن دفتر يومية المشتريات التحليلى الاحصائى وهو دفتر خارج القيد المزدوج وكذلك عمود المشتريات النقدية بدفتر يومية المدفوعات النقدية ، إلا أنه يعاب على هذا الاسلوب أنه قد يؤدى إلى زيادة عدد حسابات الدائنين بدفتر أستاذ مساعد الدائنين بسبب إعتبار المشتريات النقدية مشتريات آجلة .

الحالة الثانية: التصريح ببيع النوع الواحد من البضائع فى أكثر من قسم

فى هذه الحالة يصعب تخصيص المشتريات سواء الآجلة أو النقدية على قسم معين من أقسام المنشأة ، حيث يباع النوع الواحد فى أكثر من قسم ، وبالتالى يصعب على المنشأة مقدماً تحديد نصيب كل قسم من هذه البضائع ، وليتم تحديد ما يخص كل قسم من البضاعة فى هذه الحالة ، تتم عملية الصرف من المخازن بأذون صرف مصممة لهذا الغرض ، وبالتالى يمكن عرض الدورة المحاسبية فى هذه الحالة على النحو التالى :

١ – عندما ترد من المورد فواتير الشراء الخارجية ، وبفرض أن قيمتها ٧٠٠٠ جنيه ، يتم تسجيلها بدفتر يومية المشتريات الآجلة ، ويتم تجميع دفتر يومية المشتريات الآجلة كل فترة مناسبة ، ويجرى القيد التالى بدفتر اليومية العامة :

٧٠٠٠		من حـ / المخزن		
	٧٠٠٠	إلى حـ / إجمالى مراقبة الدائنين		
		فاتورة مشتريات آجلة رقم		

ثم ترحل هذه العملية إلى الجانب الدائن من حساب إجمالى مراقبة الدائنين .

٢ – فى حالة المشتريات النقدية وبفرض أن قيمتها ٥٠٠٠ جنيه ، يتم تسجيلها بدفتر يومية المدفوعات (عمود المشتريات النقدية) ويتم تجميع دفتر يومية المدفوعات (عمود المشتريات النقدية) كل فترة مناسبة ، ويجرى القيد التالى بدفتر اليومية العامة :-

٥٠٠٠		من حـ / المخزن		
	٥٠٠٠	إلى حـ / النقدية فى الخزينة		
		فاتورة مشتريات نقدية رقم		

٣ – من واقع إذن صرف البضاعة (وهو إذن صرف تحليلى مصمم لهذا الغرض) يتم صرف البضاعة للأقسام المختلفة ، ويتم تسجيل البضاعة المنصرفة للأقسام من المخزن من واقع إذن الصرف فى دفتر يومية البضاعة المنصرفة ، وهو مزود بأعمدة تحليلية بعدد أقسام المنشأة ، لبيان ما يخص كل قسم من البضاعة المنصرفة .

ويفرض أن عمليات الصرف كانت كما يلى :

١ – ٢٠٠٠ جنيه بضاعة منصرفة بإذن صرف رقم (١) للقسم (أ) .

٢ – ١٠٠٠ جنيه بضاعة منصرفة بإذن صرف رقم (٢) للقسم (ب) .

٣ – ٥٠٠ جنيه بضاعة منصرفة بإذن صرف رقم (٣) للقسم (جـ) .

وفى نهاية كل فترة محددة ، يتم تجميع دفتر يومية البضاعة المنصرفة للأقسام ، ويجرى القيد الاجمالى التالى فى دفتر اليومية العامة :

٣٥٠٠		من حـ / البضاعة المنصرفة للاقسام
	٣٥٠٠	إلى حـ / المخزن
		صرف بضاعة للقسم (أ) .....
		صرف بضاعة للقسم (ب) .....
		صرف بضاعة للقسم (جـ) .....

كما يتم ترحيل هذه العملية من دفتر اليومية العامة لدفتر الأستاذ العام فى كل من حساب البضاعة المنصرفة للأقسام فى الجانب (المدين) وحساب المخزن فى الجانب (الدائن).

وفيما يلى نموذج لكل من :

(أ) إذن صرف البضاعة المنصرفة للأقسام .

(ب) دفتر يومية البضاعة المنصرفة للأقسام والمرتدة من الأقسام .

(جـ) حساب البضاعة المنصرفة للأقسام بدفتر الأستاذ العام .

(د) حساب المخزن بدفتر الأستاذ العام .

(أ) نموذج إذن صرف البضاعة المنصرفة للأقسام

منشأة : ....

قسم : .... التاريخ : ....

إذن صرف رقم : ....

المطلوب صرف : ....

القيمة		الكمية	البيـــــــان
			المجموع

التصريح بالصرف : ....

التوقيع بالاستلام : ....

(ب) نموذج دفتر يومية البضاعة المنصرفة للأقسام والمرتدة من الأقسام

منشأة : ....

دفتر يومية البضاعة المنصرفة للأقسام

مسلسل	التاريخ	البيان	رقم إذن الصرف	الاجمالى	الأقسام					
					أ	ب	جـ	د	هـ	و
--	--	--	صرف	٣٥٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠	٥٠٠			

منشأة : ....

دفتر يومية البضاعة المرتدة من الأقسام

مسلسل	التاريخ	البيان	رقم إذن الرد	الاجمالى	الأقسام					
					أ	ب	جـ	د	هـ	و
--	--	--	إرتداد	٥٠٠	١٦٠	٢٩٠	٥٠			

(جـ) نموذج لحساب البضاعة المنصرفة للأقسام بدفتر الأستاذ العام

مدين — حـ / البضاعة المنصرفة للأقسام — دائن

الأقسام			الاجمالى	بيان	التاريخ	الأقسام			الاجمالى	بيان	التاريخ
أ	ب	جـ				أ	ب	جـ			
٢٠٠٠	١٠٠٠	٥٠٠	٣٥٠٠	إلى حـ / المخزن		١٦٠	٢٩٠	٥٠	٥٠٠	من حـ / المخزن	

(د) نموذج لحساب المخزن بدفتر الأستاذ العام

مدين — حـ / المخزن — دائن

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٧٠٠٠	إلى حـ / إجمالى مرتجعة الداخلين		٣٥٠٠	من حـ / البضاعة المنصرفة للأقسام	
٦٠٠٠	إلى حـ / الفائدة فى النزهة				
٥٠٠	إلى حـ / البضاعة المرتدة من الأقسام				

٤ - فى حالة ارتجاع البضاعة من الأقسام يتم تحرير إذن ارتجاع مصمم لهذا الغرض ، و تسجيل البضاعة المرتدة من الأقسام للمخزن من واقع إذن الارتجاع فى دفتر يومية البضاعة المرتدة وهو مزود بأعمدة بعدد أقسام المنشأة لبيان ما يخص كل قسم من البضاعة المرتدة ، وبفرض أن البضاعة المرتدة كانت كما يلى :

١ - ١٦٠ جنيه بضاعة مرتدة بإذن ارتجاع رقم (١) من القسم (أ) .

٢ - ٢٩٠ جنيه بضاعة مرتدة بإذن ارتجاع رقم (٢) من القسم (ب) .

٣ - ٥٠ جنيه بضاعة مرتدة بإذن ارتجاع رقم (٣) من القسم (جـ) .

وفى نهاية كل فترة يتم تجميع دفتر يومية البضاعة المرتدة من الأقسام ، ويجرى القيد التالى بدفتر اليومية العامة كما يلى :

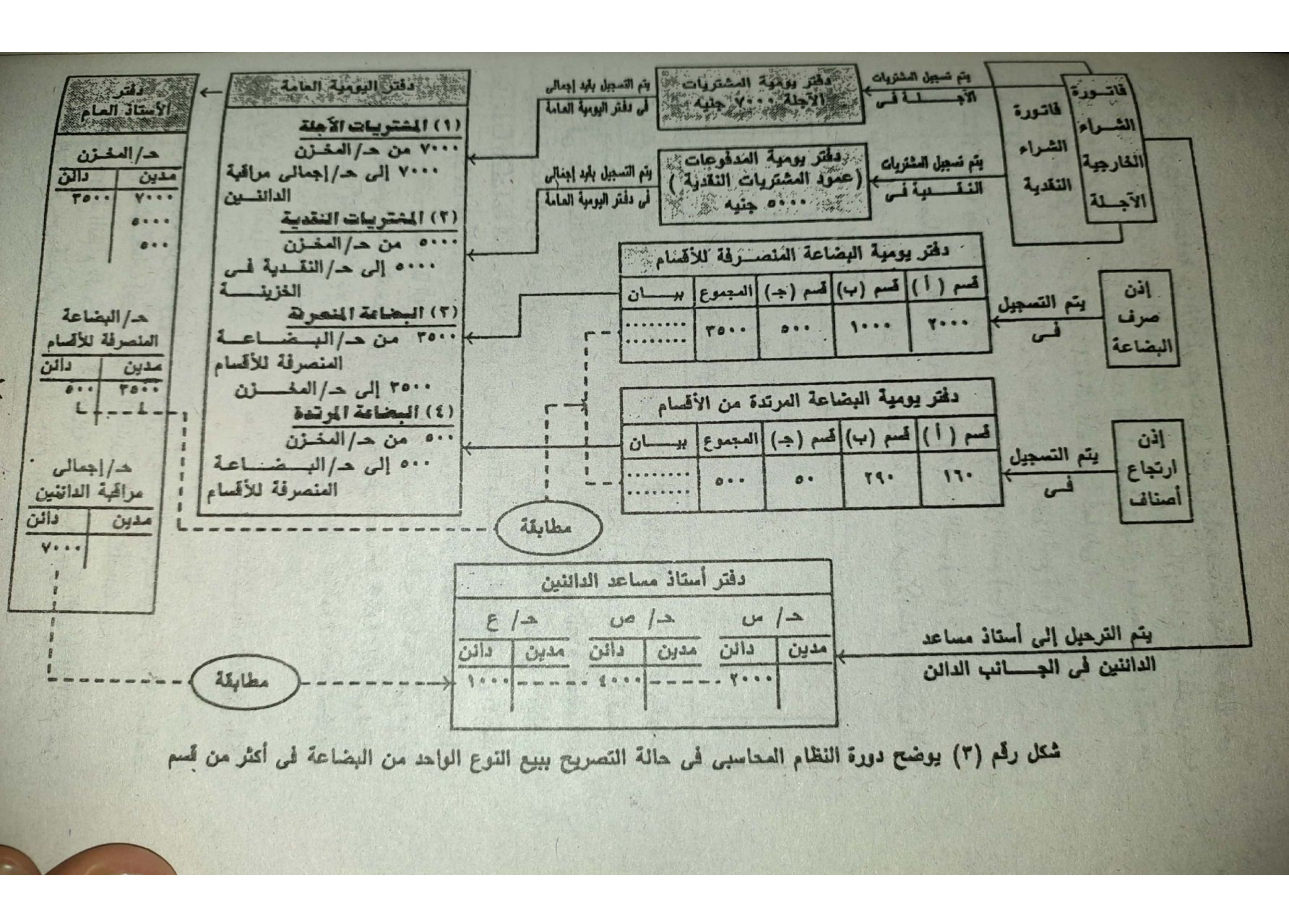
٥٠٠		من حـ / المخزن			
	٥٠٠	إلى حـ / البضاعة المنصرفة للأقسام			
		إذن ارتجاع للبضاعة			

كما يتم ترحيل هذه العملية من دفتر اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ العام فى الجانب المدين من حساب المخزن وفى الجانب الدائن من حساب البضاعة المنصرفة للأقسام ، **ويلاحظ فى هذه الحالة أنه لايستخدم حساب فى دفتر الأستاذ العام تحت اسم حساب البضاعة المرتدة من الأقسام** ، حيث أن حساب البضاعة المنصرفة للأقسام يجعل مديناً بالبضاعة المنصرفة للأقسام ، ويجعل دائناً بالبضاعة المرتجعة من الأقسام وبالتالى فرصيد هذا الحساب فى نهاية الفترة يمثل صافى البضاعة المنصرفة لكل قسم على حدة ، وبالتالى يقفل رصيد هذا الحساب فى الجانب المدين من حساب المتاجرة فى نهاية الفترة ، كما أن رصيد حساب المخزن فى نهاية الفترة يمثل البضاعة الباقية وبالتالى يظهر فى جانب الأصول بالميزانية ، مع ملاحظة أنه لايظهر فى حساب المتاجرة ضمن مخزون اخر الفترة ، حيث يظهر فقط المخزون المتبقى بالأقسام .

٥ - من واقع فواتير الشراء الخارجية ، يتم الترحيل إلى دفتر أستاذ مساعد الدائنين ولكل دائن على حدة .

٦ - تتم عملية المطابقة والرقابة دورياً بين مجموع أرصدة الحسابات بدفتر أستاذ مساعد الدائنين مع رصيد حساب إجمالى مراقبة الدائنين بدفتر الاستاذ العام .

وتظهر دورة النظام المحاسبى فى حالة التصريح ببيع النوع الواحد من البضائع فى أكثر من قسم فى الشكل رقم (٣) التالى :



شكل رقم (٣) يوضح دورة النظام المحاسبى فى حالة التصريح ببيع النوع الواحد من البضاعة فى أكثر من قسم

Scanned with CamScanner

ثانيًا : الدورة المحاسبية لمردودات المشتريات (المردودات الخارجة)

تقوم المنشأة برد جزء من مشترياتها إلى الموردين إذا كانت غير مطابقة للمواصفات أو لوجود بعض العيوب بها ، وقد تكون مردودات المشتريات نقدية أى تحصل قيمتها من المورد بمجرد ردها إليه ، وتسجل هذه المردودات بدفتر يومية النقدية فى جانب المقبوضات تحت عمود مردودات المشتريات ، وفى الغالب تكون المردودات آجلة حيث تسجل فى دفتر يومية المردودات الآجلة .

ويراعى عند وضع الدورة المحاسبية لمردودات المشتريات ضرورة تطابقها (ملائمتها) مع الدورة المحاسبية للمشتريات .

ولبيان الدورة المحاسبية لمردودات المشتريات بهدف تحديد ما يخص كل قسم منها يتم التفرقة بين ثلاثة طرق نعرضها على النحو التالى :

أولاً : الطريقة التحليلية :

تقوم هذه الطريقة على أساس :

(أ) يتم تسجيل مردودات المشتريات الآجلة بدفتر يومية مردودات المشتريات المزود بأعمدة تحليلية بعدد الأقسام لبيان نصيب كل قسم من هذه المردودات ، بينما يتم تسجيل مردودات المشتريات النقدية بدفتر يومية النقدية فى جانب المقبوضات تحت عمود مردودات المشتريات والمزود بأعمدة تحليلية بعدد الأقسام لبيان نصيب كل قسم من المردودات .

(ب) يتم تسجيل مردودات المشتريات من واقع دفتر يومية مردودات المشتريات الآجلة ودفتر يومية النقدية (عمود مردودات المشتريات) بقيود إجمالية بدفتر اليومية العامة مع مراعاة أن يتضمن القيد الإجمالى نصيب كل قسم من هذه المردودات .

(جـ) ترحل قيود مردودات المشتريات الاجمالية من دفتر اليومية العامة إلى حـ / مردودات المشتريات الاجمالى بدفتر الأستاذ العام والمزود بأعمدة تحليلية بعدد الأقسام لتحديد نصيب كل قسم من هذه المردودات بنوعيها .

ويعاب على هذه الطريقة أنها تفصيلية أكثر من اللازم مما يترتب عليها الكثير من أعباء العمل المحاسبى .

ثانياً : الطريقة العادية :

تقوم هذه الطريقة على أساس استخدام دفتر يومية عادى لتسجيل مردودات المشتريات (غير مزود بأعمدة تحليلية بحسب الأقسام) على أن يقتصر تحليل مردودات المشتريات بنوعيها بدفتر تحليلى مستقل هدفه الرقابة وتحديد نصيب كل قسم من المردودات ، وذلك على النحو التالى :

(أ) يتم تسجيل مردودات المشتريات الآجلة بدفتر يومية مردودات المشتريات الآجلة العادى (بدون أعمدة تحليلية) وتسجل مردودات المشتريات النقدية بدفتر يومية النقدية جانب المقبوضات تحت عمود مردودات المشتريات (غير المزود بأعمدة تحليلية).

(ب) ترحل مردودات المشتريات الآجلة والنقدية من دفتر اليومية العامة إلى حساب مردودات المشتريات بدفتر الأستاذ العام وهو غير مزود بأعمدة تحليلية للأقسام.

(جـ) يتم تسجيل مردودات المشتريات بنوعيها (آجلة ، نقدية) بدفتر تحليلى لمردودات المشتريات مزود بأعمدة تحليلية لكل قسم ، يبين نصيب كل قسم من المردودات بنوعيها (ولايؤثر الدفتر التحليلى على النظام المحاسبى) ، حيث لايؤثر على قيود اليومية ولا على تصوير الحسابات فالغرض منه تحليلى فقط.

ثالثا : طريقة توحيد دورة مردودات المشتريات :

تقوم هذه الطريقة على أساس معاملة كل من المردودات الآجلة والنقدية كمردودات آجلة وتسجل بدفتر يومية مردودات المشتريات المزود بأعمدة تحليلية بحسب الأقسام ، ومن ثم يتم الاستغناء عن تحليل القيود الاجمالية باليومية العامة وعن تزويد حساب مردودات المشتريات بالأستاذ العام بالأعمدة التحليلية.

ويستخدم دفتر يومية مردودات المشتريات التحليلى وفقاً لهذه الطريقة فى إعداد حساب المتاجرة التحليلى لتحديد النتيجة الإجمالية لكل قسم على حدة.

ثالثاً : الدورة المحاسبية للمبيعات

تنقسم المبيعات إلى مبيعات آجلة (تسجل بدفتر يومية المبيعات الآجلة) ، ومبيعات نقدية (تسجل بدفتر يومية النقدية ، جانب المقبوضات تحت عمود المبيعات).

وتجدر الإشارة إلى عدم وجود علاقة بين الطرق المحاسبية المستخدمة لتسجيل المبيعات والطرق المستخدمة لتسجيل المشتريات ، حيث يمكن للمنشأة استخدام الطريقة التى تتلائم وطبيعة نشاطها ، ولبيان المعالجة المحاسبية للمبيعات بهدف تحديد ما يخص كل قسم من أقسام المنشأة ، نعرض الطرق الثلاثة التالية :

أولاً : الطريقة التحليلية :

تقوم هذه الطريقة على أساس :

(أ) تزويد كل من دفتر يومية المبيعات الآجلة (لتسجيل المبيعات الآجلة) ودفتر يومية النقدية جانب المقبوضات - عمود المبيعات (لتسجيل المبيعات النقدية) بأعمدة تحليلية بعدد أقسام المنشأة ، وذلك حتى يتم تسجيل مبيعات كل قسم فى العمود الخاص به أولاً بأول.

(ب) يمكن تسجيل المبيعات الآجلة العامة بقيود إجمالية تحليلية تبين مبيعات كل قسم على حدة ، وذلك من واقع كل من دفتر يومية المبيعات الآجلة ويومية المقبوضات النقدية جانب المقبوضات - عمود المبيعات .

(جـ) ترحل القيود الاجمالية التحليلية للمبيعات من دفتر اليومية العامة إلى حساب المبيعات المزود بأعمدة تحليلية بعدد الأقسام بدفتر الأستاذ العام .

ويعاب على هذه الطريقة ، أنها تفصيلية أكثر من اللازم مما يزيد من أعباء العمل المحاسبى .

ثانياً : الطريقة العادية :

تقوم هذه الطريقة على أساس :

(أ) تسجيل المبيعات الآجلة بدفتر يومية المبيعات الآجلة العادى (دون تزويده بأعمدة تحليلية بحسب الأقسام) كما تسجل المبيعات النقدية بدفتر يومية النقدية [جانب المقبوضات - عمود المبيعات العادى (دون تزويده بأعمدة تحليلية بحسب الأقسام)] ، كما تجرى قيود اليومية الاجمالية بدفتر اليومية العامة دون تحليل بحسب الأقسام .

(ب) تسجل المبيعات بنوعيها (آجلة ونقدية) بحساب المبيعات بدفتر الأستاذ العام دون تزويده بأعمدة تحليلية بحسب الأقسام .

(جـ) من أجل تحديد نصيب كل قسم من المبيعات وفقاً لهذه الطريقة - يستخدم دفتر يومية تحليلى للمبيعات مزود بأعمدة تحليلية بحسب الأقسام تسجل فيه المبيعات الآجلة والنقدية دون التفرقة بينهما - ولا يكون مصدراً لآية قيود محاسبية وتقتصر وظيفته على عملية التحليل فقط .

ثالثاً : طريقة توحيد دورة المبيعات :

تقوم هذه الطريقة على أساس اعتبار المبيعات بنوعيها (آجلة ونقدية) كمبيعات آجلة ، وبالتالى يتم الاستغناء عن عمود المبيعات بدفتر يومية النقدية (جانب المقبوضات) ، ووفقاً لذلك :

(أ) يتم تسجيل المبيعات الآجلة والنقدية بدفتر يومية المبيعات الآجلة المزود بأعمدة تحليلية بحسب أقسام المنشأة لتحديد نصيب كل قسم من هذه المبيعات .

(ب) يتم تسجيل المبيعات بدفتر اليومية العامة بقيد إجمالى دون تحليل بحسب مبيعات كل قسم وكذلك عند تسجيل المبيعات فى حساب المبيعات بدفتر الأستاذ العام حيث لايزود بأعمدة تحليلية ويكون الترحيل فى الحساب بصورة عادية دون تحليل .

Scanned with CamScanner

وغالباً ما تستخدم طريقة توحيد دورة المبيعات فى حالة ما إذا كانت المبيعات النقدية محدودة حتى لا يترتب على هذه المعالجة عبئاً كبيراً على دفتر أستاذ المدينين .

ولتسهيل إجراءات العمل المحاسبى فى الطرق الثلاث السابقة ، يتعين التمييز بين قسائم البيع (فاتورة البيع) بين الأقسام المختلفة ، وذلك باستخدام لون مميز لكل قسم من الأقسام أو أرقام (كود) مختلفة أو كليهما معاً ، وذلك حتى يمكن تبويب قسائم البيع بسهولة فيما بين أقسام المنشأة .

رابعًا : الدورة المحاسبية لمردودات المبيعات (المردودات الداخلة)

قد يقوم العميل فى بعض الأحيان برد جزء من البضاعة المباعة له لأى سبب من الأسباب ، ويمكن أن تكون مردودات المبيعات آجلة (حيث تسجل فى دفتر يومية مردودات المبيعات الآجلة) ، أو مردودات مبيعات نقدية (حيث تسجل فى دفتر يومية النقدية (جانب المدفوعات - بعمود مردودات المبيعات النقدية) ، وتقيد المردودات سواء كانت آجلة أو نقدية بقيود إجمالية فى دفتر اليومية العامة ثم ترحل القيود الاجمالية إلى الجانب المدين من حساب مردودات المبيعات بدفتر الأستاذ العام ، ومن منطلق اهتمام المنشأة بمعرفة أسباب رد العميل للبضاعة حتى يمكن تلافى هذه الأسباب يتم تزويد دفتر يومية مردودات المبيعات بخانة ملاحظات يوضح فيها أسباب رد البضاعة .

ولبيان المعالجة المحاسبية لمردودات المبيعات بهدف تحديد ما يخص كل قسم من أقسام المنشأة ، يمكن استخدام طريقة من الطرق التالية :

أولاً : الطريقة التحليلية :

تقوم هذه الطريقة على أساس :

(أ) تزويد دفتر يومية مردودات المبيعات الآجلة بأعمدة تحليلية بعدد أقسام المنشأة لتحديد ما يخص كل قسم من هذه المردودات ، كما تزود خانة المردودات بدفتر يومية النقدية (جانب المدفوعات) بأعمدة تحليلية بعدد الأقسام لتحديد ما يخص كل قسم من هذه المردودات .

(ب) تسجل مردودات المبيعات بنوعيها (آجلة ونقدية) بقيود إجمالية تفصيلية بدفتر اليومية العامة بحيث تحدد نصيب كل قسم على حدة .

(جـ) ترحل القيود الاجمالية التفصيلية إلى دفتر الأستاذ العام فى حساب مردودات المبيعات المزود بأعمدة تحليلية .

ويعاب على هذه الطريقة أنها تفصيلية بطريقة تزيد من أعباء العمل المحاسبى .

ثانياً : الطريقة العادية :

تقوم هذه الطريقة على أساس :

(أ) تسجيل مردودات المبيعات الآجلة دون تحليل بدفتر يومية مردودات المبيعات الآجلة ، وتسجيل مردودات المبيعات النقدية بدون تحليل بدفتر يومية النقدية (جانب المدفوعات - عمود مردودات المبيعات) كما تجرى قيود اليومية الاجمالية بدفتر اليومية العامة دون تحليل بحسب الأقسام .

(ب) ترحل مردودات المبيعات بنوعيها (آجلة ونقدية) من واقع دفتر اليومية العامة إلى حساب مردودات المبيعات بدفتر الأستاذ العام دون تزويده بأعمدة تحليلية بحسب الأقسام .

(جـ) لكى يتم تحديد نصيب كل قسم من مردودات المبيعات وفقاً لهذه الطريقة يستخدم دفتر يومية تحليلى لمردودات المبيعات مزود بأعمدة تحليلية بحسب الأقسام تسجل فيه مردودات المبيعات الآجلة والنقدية دون التفرقة بينهما ، ولا يكون هذا الدفتر مصدراً لأية قيود محاسبية وتقتصر وظيفته على عملية التحليل فقط .

ثالثاً : طريقة توحيد دورة مردودات المبيعات :

تقوم هذه الطريقة على أساس اعتبار مردودات المبيعات بنوعيها (آجلة ونقدية) كمردودات مبيعات آجلة ، وبالتالى يتم الاستغناء عن عمود مردودات المبيعات بدفتر يومية النقدية جانب المدفوعات ، وبناء على ذلك :

(أ) يتم تسجيل مردودات المبيعات بنوعيها بدفتر يومية مردودات المبيعات الآجلة المزود بأعمدة تحليلية بحسب أقسام المنشأة لتحديد نصيب كل قسم من هذه المردودات .

(ب) يتم تسجيل مودودات المبيعات بدفتر اليومية العامة بقيد إجمالى دون تحليل بحسب مردودات كل قسم ، وكذلك عند تسجيل المردودات بحساب مردودات المبيعات بدفتر الأستاذ العام حيث لايزود بأعمدة تحليلية ويكون التسجيل فى الحساب بصورة عادية دون تحليل .

وغالباً ما تستخدم طريقة توحيد دورة مردودات المبيعات فى حالة ما إذا كانت المردودات النقدية محدودة حتى لا يترتب على هذه المعالجة عبئاً كبيراً على دفتر أستاذ المدينين .

خامساً : مخزون البضاعة الباقية فى الأقسام فى نهاية الفترة

يتبقى فى نهاية كل فترة مالية (فى تاريخ الجرد السلوى) بضائع باقية لدى الأقسام وحتى يمكن استخراج مجمل الربح لكل قسم من الأقسام على حدة ، يتم جرد هذه البضائع فى كشوف تحليلية ، حيث يخصص لكل قسم كشف مستقل تدون فيه كمية وقيمة ومواصفات البضائع الباقية لديه فى تاريخ الجرد .

ويتم تقييم مخزون البضاعة الباقية فى نهاية الفترة لكل قسم من الأقسام بسعر التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل أو بسعر التكلفة مع تكوين مخصص هبوط أسعار البضاعة بالفرق بين سعر التكلفة وسعر السوق .

ويمكن إيضاح المعالجة المحاسبية لمخزون البضاعة فى أول وآخر الفترة فى المنشآت التجارية ذات الأقسام على النحو التالى :

ظهر رصيد مخزون البضاعة فى أول الفترة (فى ١/١/١٩٩٧) للأقسام التجارية لمنشأة مريم للأقمشة القطنية والأصواف والحراير كما يلى :

قسم الحراير (أ) ٤٠٠٠ جنيه

قسم الأقطان (ب) ٥٠٠٠ جنيه

قسم الأصواف (جـ) ٦٠٠٠ جنيه

وفى نهاية الفترة (فى ٣١/١٢/١٩٩٧) تم جرد البضائع الباقية فى الأقسام الثلاثة فوجد أن قيمتها بالتكلفة أو السوق أيهما أقل كما يلى :

قسم الحراير (أ) ٦٠٠٠ جنيه

قسم الأقطان (ب) ٧٠٠٠ جنيه

قسم الأصواف (جـ) ٨٠٠٠ جنيه

فيظهر حساب مخزون البضاعة فى هذه الحالة كما يلى :

حـ / مخزون البضاعة

قسم (أ)	قسم (ب)	قسم (جـ)	البيان	التاريخ	قسم (أ)	قسم (ب)	قسم (جـ)	البيان	التاريخ
٤٠٠٠	٥٠٠٠	٦٠٠٠	رصيد أول الفترة	١/١	٤٠٠٠	٥٠٠٠	٦٠٠٠	من حـ / المتاجرة	١٢/٣١
٤٠٠٠	٥٠٠٠	٦٠٠٠			٤٠٠٠	٥٠٠٠	٦٠٠٠		
٦٠٠٠	٧٠٠٠	٨٠٠٠	إلى حـ / المتاجرة	١٢/٣١					

كما يظهر حساب المتاجرة للأقسام كما يلى :

حـ / المتاجرة

قسم (أ)	قسم (ب)	قسم (جـ)	البيان	التاريخ	قسم (أ)	قسم (ب)	قسم (جـ)	البيان	التاريخ
٤٠٠٠	٥٠٠٠	٦٠٠٠	إلى حـ / مخزون البضاعة (أول الفترة)	١٢/٣١	٦٠٠٠	٧٠٠٠	٨٠٠٠	من حـ / مخزون البضاعة (آخر الفترة)	١٢/٣١

ويظهر المخزون فى نهاية الفترة فى جانب الأصول فى الميزانية كما يلى :

الميزانية فى ١٩٩٧/١٢/٣١

		المخزون	
	٦٠٠٠	قسم (أ)	
	٧٠٠٠	قسم (ب)	
	٨٠٠٠	قسم (جـ)	
٢١٠٠٠			

سادساً : المحاسبة عن التحويلات فيما بين الأقسام

كثيراً ما تتم تحويلات داخلية فيما بين الأقسام ، كما فى حالة طلب أحد الأقسام نوع معين من البضائع من قسم آخر ، خصوصاً إذا كان النوع الواحد من البضائع يتم التعامل فيه فى أكثر من قسم ، لذلك يتم تسجيل هذه التحويلات فى الدفاتر عن طريق توسيط (حساب التحويلات فيما بين الأقسام) ، وهو حساب مقسم إلى عدة أعمدة حيث يخصص عمود لكل قسم من أقسام المنشأة ، لذلك :

١ - يجعل هذا الحساب مديناً بتكلفة البضاعة الخاصة بالأقسام المحول إليها فى الأعمدة التى تخص كل قسم.

٢ - يجعل هذا الحساب دائناً بتكلفة البضاعة الخاصة بالأقسام المحول منها فى الأعمدة التى تخص كل قسم .

وفى نهاية الفترة يقفل حساب التحويلات فى حساب المتاجرة ، ويتم تسجيل التحويلات فيما بين الأقسام فى دفتر اليومية العامة بموجب إشعار التحويل والذى يحتوى على بيانات خاصة بالقسم المحول له ، والقسم المحول منه ، وقيمة البضاعة المحولة ، وتاريخ عملية التحويل ، وتوقيعات المسئولين ، على أن يكون إشعار التحويل من أصل وصورتين ، الأصل يحتفظ به القسم المحول إليه والصورة الأولى ترسل للقسم المحول منه ، والصورة الثانية ترسل إلى قسم الحسابات لتسجيلها فى الدفاتر .

وبالرغم من أن هناك عدة طرق لتسعير البضاعة المحولة فيما بين الأقسام والتى منها على سبيل المثال ما يلى :

١ - التسعير بين الأقسام بسعر التكلفة .

٢ - التسعير بين الأقسام بسعر البيع (وهو سعر الجملة وليس سعر البيع للمستهلك) .

٣ - التسعير بسعر يزيد عن التكلفة ويقل عن سعر البيع .

إلا أننا سنفترض أن تسعير البضاعة المحولة يتم بين الأقسام مقوماً بسعر التكلفة ، وفيما يلى مثال يبين المعالجة المحاسبية لعملية التحويلات فيما بين الأقسام مسعراً بالتكلفة .

مثال طلب القسم (س) من القسم (ص) ٥٠ متر من الحرير سعر المتر (أى سعر التكلفة) ٩ جنيه والمطلوب :

١ - تسجيل هذه العملية فى دفتر اليومية العامة .

٢ - إقفال خساب التحويلات فيما بين الأقسام فى نهاية الفترة فى حساب المتاجرة .

٣ - ترحيل هذه العملية فى دفتر الأستاذ العام .

٤ - بيان أثر هذه العملية على حساب المتاجرة .

الحل

١ - تسجيل عملية التحويل فى دفتر اليومية العامة :

٤٥٠		من حـ / التحويلات فيما بين الأقسام (القسم س)			
	٤٥٠	إلى حـ / التحويلات فيما بين الأقسام (القسم ص)			

٢ - قيود الاقفال فى نهاية الفترة :

٤٥٠		من حـ / المتاجرة (القسم س)			
	٤٥٠	إلى حـ / التحويلات فيما بين الأقسام (القسم س)			
٤٥٠		من حـ / التحويلات فيما بين الأقسام (القسم ص)			
	٤٥٠	إلى حـ / المتاجرة (القسم ص)			

٣ – الترحيل لدفتر الأستاذ العام :

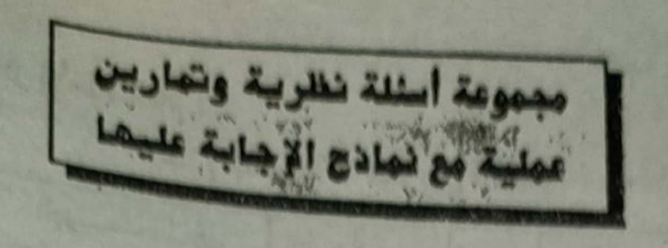
حـ / التحويلات فيما بين الأقسام

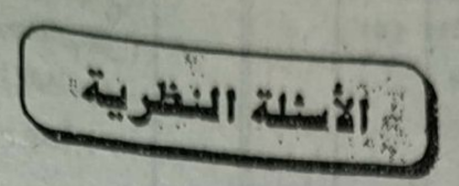
قسم س	قسم ص	البيان	التاريخ	قسم س	قسم ص	البيان	التاريخ
٤٥٠	–	إلى حـ / التحويلات فيما بين الأقسام (القسم ص)		–	٤٥٠	من حـ / التحويلات فيما بين الأقسام (القسم س)	
–	٤٥٠	إلى حـ / المتاجرة (القسم ص)		٤٥٠	–	من حـ / المتاجرة (القسم س)	
٤٥٠	٤٥٠			٤٥٠	٤٥٠		

٤ – أثر عملية التحويل بين الأقسام على حساب المتاجرة :

حـ / المتاجرة عن السنة المالية ....

قسم س	قسم ص	البيان	التاريخ	قسم س	قسم ص	البيان	التاريخ
٤٥٠	–	إلى حـ / التحويلات فيما بين الأقسام (القسم س)		–	٤٥٠	من حـ / التحويلات فيما بين الأقسام (القسم ص)	





١ - صور نموذج لحساب المتاجرة لإحدى المنشآت ذات الأقسام ، يحقق أهداف تحديد مجمل الربح لكل قسم وإجمالى ربح المنشأة ككل ؟

٢ - حدد أهم بنود حساب المتاجرة التى تحتاج إلى ترتيبات محاسبية خاصة ، فى حالة المنشآت التجارية ذات الأقسام ؟

٣ - اشرح مع الرسم الدورة المحاسبية للمشتريات فى حالة استخدام دفتر يومية إحصائى (تحليلى) فى المنشآت ذات الأقسام ، فى حالة اقتصار بيع النوع الواحد من البضائع فى قسم واحد ، مع عرض خطوات هذه الدورة فى شكل دورة محاسبية مستخدماً أرقاماً من عندك ؟

٤ - اشرح مع الرسم الدورة المحاسبية للمشتريات فى حالة توحيد دورة النظام المحاسبى للمشتريات (الآجلة والنقدية معاً) ، فى المنشآت ذات الأقسام فى حالة اقتصار بيع النوع الواحد من البضائع فى قسم واحد ، مع عرض خطوات هذه الدورة فى شكل دورة محاسبية مستخدماً أرقاماً من عندك ؟

٥ - اشرح مع الرسم الدورة المحاسبية للمشتريات فى حالة التصريح ببيع النوع الواحد من البضاعة فى أكثر من قسم فى حالة المنشآت التجارية ذات الأقسام ، مع عرض خطوات هذه الدورة فى شكل دورة محاسبية مستخدماً أرقاماً من عندك ؟

٦ - أذكر طرق المعالجات المحاسبية للمبيعات ، فى حالة المنشآت ذات الأقسام مع شرح كل طريقة ، وهل هناك علاقة بين دورة المشتريات ودورة المبيعات فى المنشآت ذات الأقسام ؟

٧ - اشرح الطرق المحاسبية المختلفة لمعالجة مردودات المشتريات ومردودات المبيعات فى حالة المنشآت ذات الأقسام ؟

٨ - وضح المعالجة المحاسبية لمخزون البضاعة فى أول وآخر الفترة فى المنشآت التجارية ذات الأقسام مع إعداد حـ / مخزون البضاعة و حـ / متاجرة الأقسام وتصوير الميزانية بافتراض أن مخزون أول الفترة للأقسام (أ ، ب ، جـ) كان ٥٠٠٠ ، ٦٠٠٠ ، ٧٠٠٠ جنيه على الترتيب ومخزون آخر الفترة المحاسبية ١٢٠٠٠ ، ١٣٠٠٠ ، ١٤٠٠٠ جنيه على الترتيب ، فالمطلوب تتبع هذه العملية بالدفاتر .

٩ - اشرح المعالجة المحاسبية للتحويلات فيما بين الأقسام فى حالة تسعير البضاعة المحولة بين الأقسام بسعر التكلفة ؟ وبافتراض أن القسم (أ) طلب من القسم (ب) بضاعة تكلفتها ٥٠٠ جنيه ، فالمطلوب تتبع هذه العملية فى الدفاتر المحاسبية ؟

التمارين العملية ونماذج الإجابة عليها

التمرين الأول :

قامت منشأة الأمانى التجارية (منشأة ذات ثلاثة أقسام) بشراء بضاعة آجلة بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه من المنصورى ، ٤٠٠٠ جنيه من شركة النعيم ، كما قامت بشراء بضاعة نقداً بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه .

والمطلوب :

أولاً : تسجيل عملية الشراء فى دفتر اليومية العامة ، علماً بأن الشركة تستخدم دفتر المشتريات التحليلى ، وأن البضاعة المشتراة آجلة موزعة على الأقسام الثلاثة (أ ، ب ، جـ) بنسبة ٣ ؛ ٢ : ١ ، والمشتراه نقداً موزعة بنسبة ٢ : ٢ : ١ .

ثانياً : تصوير الدفاتر والحسابات التالية :

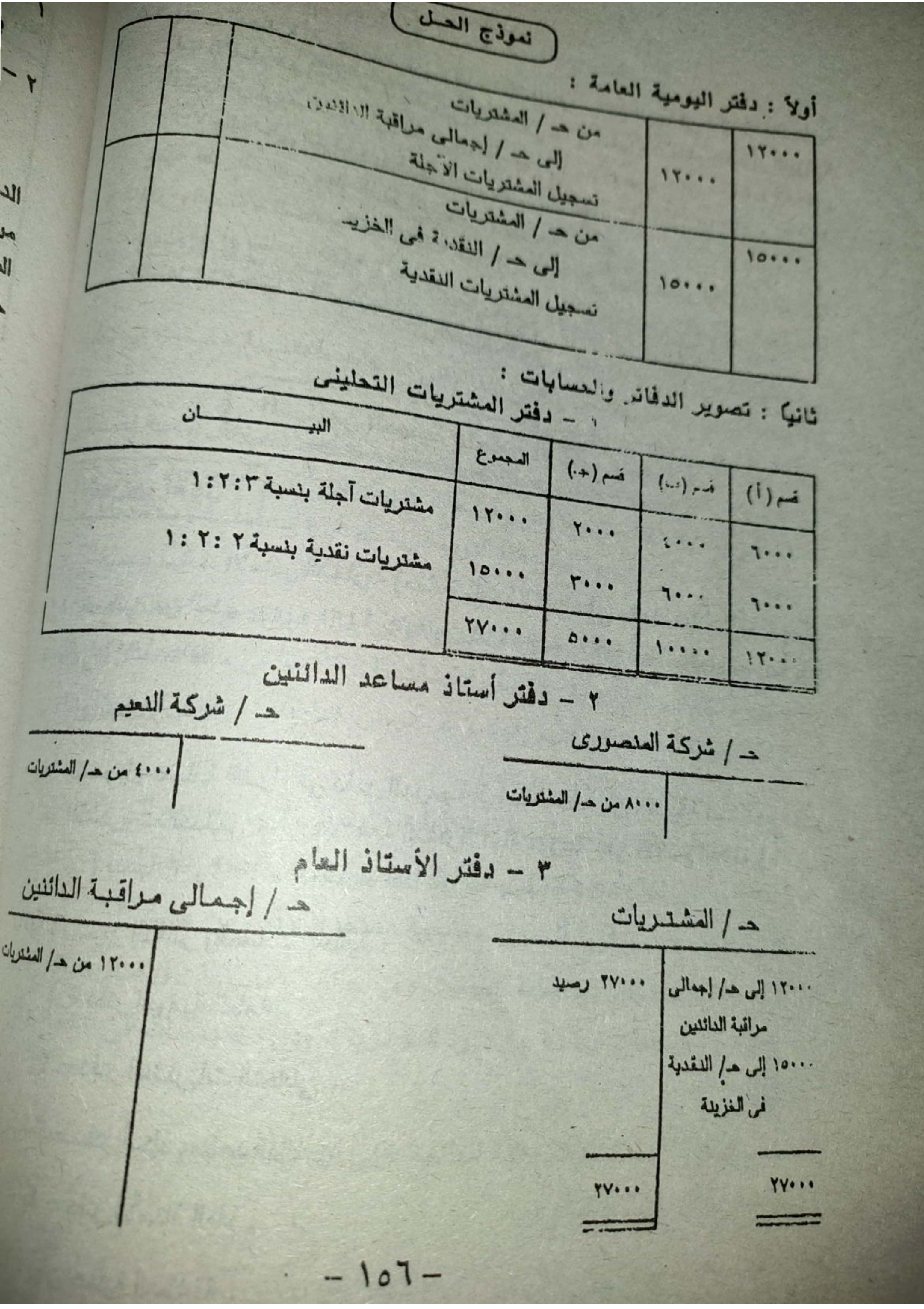
١ - دفتر اليومية العامة .

٢ - دفتر المشتريات التحليلى .

٣ - دفتر أستاذ مساعد الدائنين .

٤ - دفتر الأستاذ العام .

ثالثاً : بيان عملية المطابقة .



نموذج الحل

أولاً : دفتر اليومية العامة :

١٢٠٠٠		من حـ / المشتريات		
	١٢٠٠٠	إلى حـ / إجمالى مراقبة الدائنين		
		تسجيل المشتريات الآجلة		
١٥٠٠٠		من حـ / المشتريات		
	١٥٠٠٠	إلى حـ / النقدية فى الخزينة		
		تسجيل المشتريات النقدية		

ثانياً : تصوير الدفاتر والحسابات :

١ - دفتر المشتريات التحليلى

قسم (أ)	قسم (ب)	قسم (جـ)	المجموع	البيـــــان
٦٠٠٠	٤٠٠٠	٢٠٠٠	١٢٠٠٠	مشتريات آجلة بنسبة ٣:٢:١
٦٠٠٠	٦٠٠٠	٣٠٠٠	١٥٠٠٠	مشتريات نقدية بنسبة ٢:٢:١
١٢٠٠٠	١٠٠٠٠	٥٠٠٠	٢٧٠٠٠	

٢ - دفتر أستاذ مساعد الدائنين

حـ / شركة المنصورى

	٨٠٠٠ من حـ/ المشتريات

حـ / شركة النعيم

	٤٠٠٠ من حـ/ المشتريات

٣ - دفتر الأستاذ العام

حـ / المشتريات

١٢٠٠٠ إلى حـ/ إجمالى مراقبة الدائنين	٢٧٠٠٠ رصيد
١٥٠٠٠ إلى حـ/ النقدية فى الخزينة	
٢٧٠٠٠	٢٧٠٠٠

حـ / إجمالى مراقبة الدائنين

	١٢٠٠٠ من حـ/ المشتريات

ثالثاً : عملية المطابقة :

١ - تتم بين مجموع دفتر المشتريات التحليلى وقيمتها ٢٧٠٠٠ جنيه وحساب المشتريات بدفتر الأستاذ العام ورصيده ٢٧٠٠٠ جنيه .

٢ - تتم بين مجموع أرصدة دفتر أستاذ مساعد الدائنين وقيمتها ١٢٠٠٠ جنيه ورصيد حساب إجمالى مراقبة الدائنين وقيمته ١٢٠٠٠ جنيه .

مع ملاحظة أن التسجيل فى دفتر المشتريات التحليلى تتم من واقع فاتورة الشراء الداخلية المزودة بأعمدة تحليلية لبيان ما يخص كل قسم من أقسام المنشأة ، وهى تعد أصلاً من واقع فاتورة الشراء الخارجية ، يمكن الرجوع إلى الشكل رقم (١) لرسم دورة النظام المحاسبى لعمليات الشراء فى حالة استخدام دفتر المشتريات التحليلى (الاحصائى) وهو دفتر خارج القيد المزدوج .



منشأة محمد يحيى منشأة ذات أقسام ، وقد طلب منك بصفتك محاسب المنشأة إعداد دورة مستندية للمشتريات باتباع أسلوب توحيد دورة النظام المحاسبى للمشتريات (الآجلة والنقدية معاً) ، وبافتراض أن المنشأة قامت بشراء بضائع آجلة من محلات الأمير قيمتها ١٦٠٠٠ جنيه ومن محلات الحنان قيمتها ٢٤٠٠٠ جنيه ، كما قامت بشراء بضائع قيمتها ٦٠٠٠٠ جنيه نقداً من محلات الأمانى ، علماً بأن للمنشأة أربعة أقسام هى (س ، ص ، ع ، ن) وأن المشتريات الآجلة موزعة بين الأقسام بنسبة (١ : ٢ : ٣ : ٤) على الترتيب ، والمشتريات النقدية موزعة بنسبة (٤ : ٣ : ٢ : ١) على الترتيب .

فالمطلوب :

١ - إعداد دفتر يومية المشتريات الآجلة التحليلى .

٢ - التسجيل والترحيل فى الدفاتر التالية .

(أ) دفتر اليومية العامة .

(ب) دفتر أستاذ مساعد الدائنين .

(جـ) دفتر الأستاذ العام .

٣ - إيضاح خطوات المطابقة المحاسبية .

٤ - تصوير شكل إيضاحى لدورة النظام المحاسبى فى حالة دمج المشتريات الآجلة والمشتريات النقدية معاً .

نموذج الحل

١ - دفتر يومية المشتريات الآجلة التحليلى :

التاريخ	البيان	الترحيل	الاجمالى	قسم ن	قسم ع	قسم ص	قسم س
	محلات الأمير بنسبة ١ : ٢ : ٣ : ٤	✓	١٦٠٠٠	٦٤٠٠	٤٨٠٠	٣٢٠٠	١٦٠٠
	محلات الحنان بنسبة ١ : ٢ : ٣ : ٤	✓	٢٤٠٠٠	٩٦٠٠	٧٢٠٠	٤٨٠٠	٢٤٠٠
	مشتريات نقدية من محلات الأمانى بنسبة ٤ : ٣ : ٢ : ١	✓	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠	١٢٠٠٠	١٨٠٠٠	٢٤٠٠٠
	الاجمالى	✓	١٠٠٠٠٠	٢٢٠٠٠	٢٤٠٠٠	٢٦٠٠٠	٢٨٠٠٠

٢ - التسجيل والترحيل فى الدفاتر :

(أ) دفتر اليومية العامة

١٠٠٠٠٠		من حـ / المشتريات
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ / إجمالى مراقبة الدائنين
		تسجيل المشتريات من واقع دفتر يومية المشتريات الآجلة التحليلى، باعتبار جميع المشتريات آجلة حتى ولو تمت نقداً

(ب) دفتر مساعد الدائنين

حـ / محلات الأمير

مدين	دائن
	١٦٠٠٠ من حـ/ المشتريات

حـ / محلات الحنان

مدين	دائن
	٢٤٠٠٠ من حـ/ المشتريات

حـ / محلات الأمانى

مدين	دائن
	٦٠٠٠٠ من حـ/ المشتريات

(جـ) دفتر الأستاذ العام

حـ / المشتريات

مدين	دائن
١٠٠٠٠٠ إلى حـ/ إجمالى مراقبة الدائنين	

حـ / إجمالى مراقبة الدائنين

مدين	دائن
	١٠٠٠٠٠ من حـ/ المشتريات

٣ - عمليات المطابقة :

(أ) يتم مطابقة دفتر يومية المشتريات الآجلة التحليلى لمجموعة ١٠٠٠٠٠ جنيه مع رصيد حساب المشتريات فى دفتر الأستاذ العام ١٠٠٠٠٠ جنيه .

(ب) يتم مطابقة مجموع أرصدة دفتر أستاذ مساعد الدائنين ومجموعها ١٠٠٠٠٠ جنيه مع رصيد حساب إجمالى مراقبة الدائنين بدفتر الأستاذ العام ورصيده ١٠٠٠٠٠ جنيه .

ملاحظات على الحل :

١ - يتم تفريغ فواتير الشراء الخارجية سواء الآجلة أو النقدية فى فاتورة شراء داخلية مزودة بأعمدة تحليلية لبيان مشتريات كل قسم من أقسام المنشأة على حدة .

٢ - من واقع فاتورة الشراء الداخلية (مشتريات آجلة ونقدية) يتم التسجيل فى دفتر يومية المشتريات الآجلة التحليلى ، يمكن الرجوع إلى الشكل رقم (٢) لرسم دورة النظام المحاسبى فى حالة توحيد دورة المشتريات الآجلة والنقدية معاً .

التمرين الثالث :

شركة محمد يحيى منشأة تجارية ذات ثلاثة أقسام تقوم ببيع النوع الواحد من البضاعة فى أكثر من قسم ، وفى ١٩٩٨/١/٩ قامت الشركة بشراء بضاعة آجلة بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه من منشأة مريم و١٢٠٠٠ جنيه من منشأة حنان و١٨٠٠٠ جنيه من منشأة أميرة ، كما قامت بشراء بضاعة بالنقد بمبلغ ٢٧٠٠٠ جنيه .

وفى ١٩٩٨/١/٢٢ قامت الشركة بصرف بضائع لأقسامها الثلاثة على النحو التالى :

٢٥٠٠ قسم (س)

٤٢٠٠ قسم (ص)

٦٩٠٠ قسم (ع)

وفى ١٩٩٨/١/٢٥ قامت الأقسام الثلاثة بارتجاع بعض الأصناف لعدم ملائمتها للبيع وذلك على النحو التالى :

٨٠٠ قسم (س)

٦٠٠ قسم (ص)

٩٠٠ قسم (ع)

والمطلوب : تسجيل العمليات السابقة ، وفقاً لدورة النظام المحاسبى الذى يلائم التصريح ببيع الصنف الواحد من البضاعة فى أكثر من قسم وإعداد الدفاتر والحسابات التالية :

١ - دفتر اليومية العامة .
٢ - دفتر يومية البضاعة المنصرفة للأقسام .
٣ - دفتر يومية البضاعة المرتدة من الأقسام .
٤ - دفتر أستاذ مساعد الدائنين .
٥ - الحسابات فى دفتر الأستاذ العام ممثلة فى :
(أ) حـ / المخزن .
(ب) حـ / البضاعة المنصرفة للأقسام .
(جـ) حـ / إجمالى مراقبة الدائنين .

نموذج الحل

١ - دفتر اليومية العامة :

يتم تسجيل عملية الشراء الآجلة فى دفتر اليومية العامة من واقع دفتر يومية المشتريات الآجلة ويكون القيد كما يلى :

٣٩٠٠٠		من حـ / المخزن		
	٣٩٠٠٠	إلى حـ / إجمالى مراقبة الدائنين		
		(المشتريات الآجلة)		

كما يتم تسجيل المشتريات النقدية من واقع دفتر يومية المدفوعات (عمود المشتريات النقدية) ويكون القيد فى هذه الحالة كما يلى :

٢٧٠٠٠		من حـ / المخزن		
	٢٧٠٠٠	إلى حـ / النقدية فى الخزينة		
		(المشتريات النقدية)		

٢ - دفتر يومية البضاعة المنصرفة للأقسام :

وهو دفتر تحليلى يبين قيمة البضاعة لكل قسم من الأقسام على حدة ، ويتم القيد فيه من واقع أذون صرف البضاعة وهو يأخذ الشكل التالى :

دفتر يومية البضاعة المنصرفة للأقسام

قسم (أ)	قسم (ب)	قسم (جـ)	المجموع	البيـــــــان	التاريخ
٢٥٠٠	٤٢٠٠	٦٩٠٠	١٣٦٠٠	ــــــــــــ	ــــ

ويتم التسجيل فى دفتر اليومية العامة كل فترة مناسبة بقيد إجمالى من واقع مجموع دفتر يومية البضاعة المنصرفة للأقسام وذلك على النحو التالى :

١٣٦٠٠		من حـ / البضاعة المنصرفة للأقسام		
	١٣٦٠٠	إلى حـ / المخزن		
		إثبات البضاعة المنصرفة للأقسام		

٣ - دفتر يومية البضاعة المرتدة من الأقسام :

وهو دفتر تحليلى يبين قيمة البضاعة المرتدة من الأقسام ، ويتم القيد فيه من واقع أذون ارتجاع الأصناف ، وهو يأخذ الشكل التالى :

دفتر يومية البضاعة المرتدة من الأقسام

قسم (س)	قسم (ص)	قسم (ع)	المجموع	البيـــــــان	التاريخ
٨٠٠	٦٠٠	٩٠٠	٢٣٠٠	ــــــــــــ	ــــ

ويتم التسجيل فى دفتر اليومية العامة كل فترة مناسبة بقيد إجمالى من واقع مجموع دفتر يومية البضاعة المرتدة من الأقسام ، مع ملاحظة أنه لا يستخدم حساب البضاعة المرتدة من الأقسام ولكن يستخدم حساب البضاعة المنصرفة للأقسام ليخفض من قيمة البضاعة المنصرفة للأقسام ، ويكون القيد فى هذه الحالة كما يلى :

٢٣٠٠		من حـ / المخزن		
	٢٣٠٠	إلى حـ / البضاعة المنصرفة للأقسام		
		إثبات البضاعة المرتدة من الأقسام		

٤ - دفتر أستاذ مساعد الدائنين : يتم الترحيل إلى دفتر أستاذ مساعد الدائنين من واقع فواتير الشراء الخارجية الآجلة في الجانب الدائن ، وتكون الحسابات في دفتر أستاذ مساعد الدائنين كما يلي :

ح / منشأة حنان

	١٢٠٠٠ من ح/ المشتريات

ح / منشأة مريم

	٩٠٠٠ من ح/ المشتريات

ح / منشأة أميرة

	١٨٠٠٠ من ح/ المشتريات

٥ - تصوير الحسابات في دفتر الأستاذ العام : يتم الترحيل في دفتر الأستاذ العام من واقع قيود اليومية العامة ، ولذلك يمكن تصوير الحسابات التالية :

ح / المخـزن

٣٩٠٠٠ إلى ح / إجمالي مراقبة الدائنين	١٣٦٠٠ من ح / البضاعة المنصرفة للأقسام
٢٧٠٠٠ إلى ح / النقدية في الخزينة	
٢٣٠٠ إلى ح / البضاعة المنصرفة للأقسام	

ح / البضاعة المنصرفة للأقسام

١٣٦٠٠ إلى ح / المخزن	٢٣٠٠ من ح / المخزن

ح / إجمالي مراقبة الدائنين

	٣٩٠٠٠ من ح / المخـزن

ملاحظات :

(أ) تتم المطابقة بين كل من دفتر يومية البضاعة المنصرفة للأقسام ودفتر يومية البضاعة المرتدة من الأقسام مع ح / البضاعة المنصرفة للأقسام بدفتر الأستاذ العام .

(ب) تتم المطابقة بين دفتر أستاذ مساعد الدائنين وحـ / إجمالي مراقبة الدائنين بدفتر الأستاذ العام .

كما يمكن الرجوع إلى الشكل رقم (٣) لرسم دورة النظام المحاسبي في حالة التصرف ببيع النوع الواحد من البضاعة في أكثر من قسم .

التمرين الرابع :

أذكر طرق المعالجة المحاسبية لمردودات المشتريات ومردودات المبيعات التى تقترحها لمنشأة أحمد يوسف التجارية ، وهى منشـأة تتكون من ثلاثة أقسـام هى (أ ، ب ، جـ) علما بأن :

أولاً : مردودات مشتريات الأقسام كانت كما يلى :

القسم (أ) ٥٠٠٠ جنيه آجلة و ٢٠٠٠ جنيه نقدية .

القسم (ب) ٦٠٠٠ جنيه آجلة و ٣٠٠٠ جنيه نقدية .

القسم (جـ) ٧٠٠٠ جنيه آجلة و ٤٠٠٠ جنيه نقدية .

ثانياً : مردودات مبيعات الأقسام كانت كما يلى :

القسم (أ) ٧٠٠٠ جنيه آجلة و ٤٠٠٠ جنيه نقدية .

القسم (ب) ٨٠٠٠ جنيه آجلة و ٥٠٠٠ جنيه نقدية .

القسم (جـ) ٩٠٠٠ جنيه آجلة و ٦٠٠٠ جنيه نقدية .

مع المعالجة المحاسبية لكل من مردودات المشتريات ومردودات المبيعات وفقاً للطريقة التحليلية .

نموذج الحل

لبيـان المعـالجـة المحـاسـبيـة لمردودات المشـتريات ومـردودات المبيعـات بهدف تحديد ما يخص كل قسم منها يتم التفرقة بين ثلاثة طرق ، هى :

١ - الطريقة التحليلية .

٢ - الطريقة العادية .

٣ - طريقة توحيد دورات مردودات المشتريات ومردودات المبيعات .

ويمكن بيان المعالجة المحاسبية وفقاً للطريقة التحليلية على النحو التالى :

أولاً : بالنسبة لمردودات المشتريات :

١ - تسجل مردودات المشتريات الآجلة بدفتر يومية مردودات المشتريات الآجلة المزود بأعمدة تحليلية بعدد الأقسام ، وكذلك تسجل مردودات المشتريات النقدية بدفتر يومية النقدية فى جانب المقبوضات تحت عمود المشتريات المزود بأعمدة تحليلية بعدد الأقسام وتأخذ دفاتر اليومية المساعدة فى هذه الحالة الشكل التالى :

(أ) دفتر يومية مردودات المشتريات الآجلة التحليلى

قسم (أ)	قسم (ب)	قسم (جـ)	المجموع	البيــــان	التاريخ
٥٠٠٠	٦٠٠٠	٧٠٠٠	١٨٠٠٠	ــــــــــــ	ــــ

(ب) دفتر يومية النقدية التحليلى

جانب المقبوضات

......	......	مردودات المشتريات النقدية				......	......
		قسم (أ)	قسم (ب)	قسم (جـ)	مجموع		
......	......	٢٠٠٠	٣٠٠٠	٤٠٠٠	٩٠٠٠	......	......

٢ - يتم تسجيل مردودات المشتريات من واقع يومية مردودات المشتريات الآجلة ومن واقع دفتر يومية النقـدية جانب المقبوضات ، يتم تسجيل قيـود إجمالية بدفتر اليومية العـامة ، مع مراعاة أن يتضمن القيد الإجمالى نصيب كل قسم من هذه المردودات وذلك كما يلى :

دفتر اليومية العامة

١٨٠٠٠		من حـ / إجمالى مراقبة الدائنين		
	٥٠٠٠	إلى حـ / مردودات مشتريات القسم (أ)		
	٦٠٠٠	إلى حـ / مردودات مشتريات القسم (ب)		
	٧٠٠٠	إلى حـ / مردودات مشتريات القسم (جـ)		
		إثبات مردودات المشتريات الآجلة تفصيلاً		

٩٠٠٠		من حـ / النقدية فى الخزينة
	٢٠٠٠	إلى حـ / مردودات مشتريات القسم (أ)
	٣٠٠٠	إلى حـ / مردودات مشتريات القسم (ب)
	٤٠٠٠	إلى حـ / مردودات مشتريات القسم (جـ)
		إثبات مردودات المشتريات النقدية تفصيلاً

٣ – ترحل قيود مردودات المشتريات الاجمالية من دفتر اليومية العامة إلى حساب مردودات المشتريات بدفتر الأستاذ العام المزود بأعمدة تحليلية بعدد الأقسام، ويأخذ هذا الحساب الشكل التالى :

دفتر الأستاذ العام :

حـ / مردودات المشتريات

مدين | دائن

قسم (أ)	قسم (ب)	قسم (جـ)	البيـــان	التاريخ	قسم (أ)	قسم (ب)	قسم (جـ)	البيـــان	التاريخ
					٥٠٠٠	٦٠٠٠	٧٠٠٠	من حـ / إجمالى مراقبة الدائنين	
					٢٠٠٠	٣٠٠٠	٤٠٠٠	من حـ / النقدية فى الخزينة	

ملاحظات :

١ – يعاب على هذه الطريقة أنها تفصيلية أكثر من اللازم، مما يترتب عليها الكثير من أعباء العمل المحاسبى.

٢ – يمكن اتباع نفس خطوات معالجة مردودات المشتريات، لمعالجة مردودات المبيعات من حيث تصميم الدفاتر، والعلاقة بينها مع التأكيد على اختلاف طبيعة القيود المحاسبية، حيث تكون مردودات المبيعات مدينة ويكون إجمالى مراقبة المدينين دائناً فى هذه الحـالة.

٣ – كما يمكن إجراء المعالجة المحاسبية أيضاً بالنسبة للطريقة العادية وطريقة توحيد دورة مردودات المشتريات ودورة مردودات المبيعات وذلك بالرجوع إلى الدورات المحاسبية الخاصة بمردودات المشتريات ومردودات المبيعات.

التمرين الخامس :

تمتلك منشأة الأمانى ثلاثة أقسام (س ، ص ، ع) وكانت مبيعاتها كما يلى :

أولاً : المبيعات الآجلة :

١٧٠٠٠ جنيه قسم (س)

١٨٠٠٠ جنيه قسم (ص)

١٩٠٠٠ جنيه قسم (ع)

ثانياً : المبيعات النقدية :

١٢٠٠٠ جنيه قسم (س)

١٣٠٠٠ جنيه قسم (ص)

١٤٠٠٠ جنيه قسم (ع)

والمطلوب : ذكر طرق المعالجة المحاسبية للمبيعات مع بيان المعالجة المحاسبية في حالة توحيد دورة المبيعات .

نموذج الحل

طرق المعالجة المحاسبية للمبيعات :

تنقسم المبيعات إلى مبيعات آجلة ومبيعات نقدية ، وبطبيعة الحال لاتوجد علاقة بين طرق المحاسبة عن المشتريات وطرق المحاسبة عن المبيعات ، حيث يمكن للمنشأة أن تستخدم الطريقة التى تلائم طبيعة نشاطها ، وفيما يلى طرق المعالجة المحاسبية للمبيعات :

١ - الطريقة التحليلية ، تعتمد على تزويد دفتر يومية المبيعات الآجلة ويومية النقدية جانب المقبوضات بأعمدة تحليلية .

٢ - الطريقة العادية ، تعتمد على دفتر يومية تحليلى مزود بأعمدة تحليلية بحسب الأقسام ولايكون مصدراً لآية قيود وتقتصر وظيفته على عملية التحليل فقط .

٣ - طريقة توحيد دورة المبيعات :

(أ) تقوم هذه الطريقة على أساس اعتبار المبيعات بنوعيها (آجلة ونقدية) مبيعات آجلة .

(ب) يتم تسجيل المبيعات الآجلة والنقدية فى دفتر يومية المبيعات الآجلة المزود بأعمدة تحليلية بحسب الأقسام لتحديد نصيب كلُّ قسم من المبيعات ، وهو يأخذ الشكل التالى :

دفتر يومية المبيعات الآجلة

قسم (س)	قسم (ص)	قسم (ع)	المجموع	البيـــــان	التاريخ
١٧٠٠٠	١٨٠٠٠	١٩٠٠٠	٥٤٠٠٠	مبيعات آجلة	ــــــ
١٢٠٠٠	١٣٠٠٠	١٤٠٠٠	٣٩٠٠٠	مبيعات نقدية (حيث تعالج على أنها آجلة)	ــــــ
٢٩٠٠٠	٣١٠٠٠	٣٣٠٠٠	٩٣٠٠٠		

(جـ) من واقع دفتر يومية المبيعات الآجلة يتم التسجيل فى دفتر اليومية العامة بدون تحليل المبيعات بحسب الأقسام ويكون القيد كما يلى :

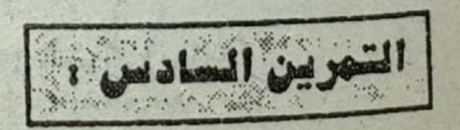
٩٣٠٠٠		من حـ / مراقبة إجمالى المدينين		
	٩٣٠٠٠	إلى حـ / المبيعات		
		إثبات المبيعات الآجلة والنقدية معاً على أنها آجلة		

(د) من واقع القيد الاجمالى بدفتر اليومية العامة يتم الترحيل إلى دفتر الأستاذ العام (حساب المبيعات) غير المزود بأعمدة تحليلية وهو يأخذ الشكل التالى :

مدين   حـ/ المبيعـات   دائـن

المبلغ	البيـــان	التاريخ	المبلغ	البيـــان	التاريخ
			٩٣٠٠٠	من حـ / مراقبة إجمالى المدينين	

ملاحظة : يتم تحليل المبيعات فى هذه الطريقة وفقاً للأقسام ، أى تحديد نصيب كل قسم من المبيعات عن طريق دفتر يومية المبيعات الآجلة والمزود بأعمدة تحليلية بحسب الأقسام وفى هذه الطريقة تعامل المبيعات النقدية معاملة المبيعات الآجلة أيضاً ، لذلك ، تسمى هذه الطريقة ، طريقة توحيد دورة المبيعات .



الأرصدة التالية مستخرجة فى ١٩٩٧/١٢/٣١ من دفاتر منشأة محمد يحيى وهى منشأة ذات ثلاثة أقسام (قسم السيارات ، قسم الجرارات ، قسم الدراجات) ، وفيما يلى ميزان المراجعة الذى تضمن هذه الأرصدة :

ميزان المراجعة فى ...

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب	ملاحظات
		مخزون البضاعة	
٥٠٠٠٠٠		قسم السيارات	
٣٠٠٠٠٠		قسم الجرارات	
٥٠٠٠٠		قسم الدراجات	
		المشتريات	
٦٠٠٠٠٠		قسم السيارات	
٢٠٠٠٠٠		قسم الجرارات	
١٠٠٠٠٠		قسم الدراجات	
		المبيعات	
	٨٠٠٠٠٠	قسم السيارات	
	٦٠٠٠٠٠	قسم الجرارات	
	٢٠٠٠٠٠	قسم الدراجات	
		مردودات المشتريات	
	٤٠٠٠٠	قسم السيارات	
	٢٠٠٠٠	قسم الجرارات	
	١٠٠٠٠	قسم الدراجات	
		مردودات المبيعات	
٤٠٠٠٠		قسم السيارات	
٣٠٠٠٠		قسم الجرارات	
١٠٠٠٠		قسم الدراجات	
		التحويلات فيما بين الأقسام	
١٠٠٠٠		قسم السيارات	
	١٦٠٠٠	قسم الجرارات	
٦٠٠٠		قسم الدراجات	
		يلاحظ : أن هذه التحويلات بين الأقسام كانت متعلقة ببعض قطع الغيار .	

وقد قدر مخزون البضاعة آخر الفترة كما يلى :

	بسعر التكلفة (جنيه)	بسعر السوق (جنيه)
قسم السيارات	٧٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠
قسم الجرارات	١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
قسم الدراجات	٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠

والمطلوب : تصوير حساب متاجرة الأقسام لمنشأة محمد يحيى عن السنة المالية المنتهية فى ٣١/١٢/١٩٩٧ لاستخراج مجمل ربح الأقسام .

نموذج الحل

حساب متاجرة الأقسام عن السنة المنتهية فى ١٩٩٧/١٢/٣١

(الأرقام بالألف جنيه)

الأقسام				البيان	الأقسام				البيان
الاجمالى	قسم السيارات	قسم الجرارات	قسم الدراجات		الاجمالى	قسم السيارات	قسم الجرارات	قسم الدراجات	
٨٥٠	٥٠٠	٣٠٠	٥٠	إلى حـ / مخزون البضاعة أول الفترة	١٦٠٠	٨٠٠	٦٠٠	٢٠٠	من حـ / المبيعات
٩٠٠	٦٠٠	٢٠٠	١٠٠	إلى حـ / المشتريات	٧٠	٤٠	٢٠	١٠	من حـ / مردودات المشتريات
٨٠	٤٠	٣٠	١٠	إلى حـ / مردودات المبيعات	١٦	–	١٦	–	من حـ / التحويلات فيما بين الأقسام
١٦	١٠	–	٦	إلى حـ / التحويلات فيما بين الأقسام	٨٣٠	٧٠٠	١٠٠	٣٠	من حـ / مخزون البضاعة آخر الفترة (بالتكلفة)
٦٧٠	٣٩٠	٢٠٦	٧٤	إلى حـ / أرباح وخسائر الأقسام (مجمل ربح)					
٢٥١٦	١٥٤٠	٧٣٦	٢٤٠		٢٥١٦	١٥٤٠	٧٣٦	٢٤٠	

ملاحظات على الحل : ١ – تم تقييم المخزون فى آخر الفترة بالتكلفة أو السوق أيهما أقل .

٢ – تم إقفال حساب التحويلات فيما بين الأقسام فى حساب المتاجرة .

حساب الأرباح والخسائر فى المنشآت ذات الأقسام فى حالة تقسيم المصروفات إلى مصروفات متغيرة ومصروفات ثابتة بهدف تحديد صافى الربح وتقييم الأداء واتخاذ القرارات

مقدمة :

بعد دراسة الدورة المحاسبية المتعلقة بعناصر حساب المتاجرة بهدف الوصول إلى مجمل الربح لكل قسم من أقسام المنشأة ، يتطلب الأمر دراسة الدورة المحاسبية لعناصر حساب الأرباح والخسائر لتحديد صافى الربح لكل قسم على حدة ، حيث أن مجمل الربح لايكفى وحده للحكم على ربحية كل قسم من أقسام المنشأة ومدى كفاءة العاملين على إدارته وتشغيله ، إذ قد يظهر أحد الأقسام مجمل ربح أعلى من قسم آخر ، ومع ذلك يظهر صافى خسارة بسبب أن نصيبه من مصروفات التشغيل والإدارة تكون أعلى من مجمل ربحه ، لذلك يتعين اختيار الأسلوب المناسب الذى يحدد صافى نتيجة نشاط كل قسم على حدة ، ويمكّن الإدارة من التعرف على الأقسام التى تحقق صافى ربح والأقسام التى تحقق صافى خسارة ، حتى يمكن المفاضلة بين إلغاء قسم أو الإبقاء عليه أو بين تعديل وتطوير نشاط قسم أو تخفيض نشاط قسم آخر .

وفى واقع الأمر فإن أسلوب تقسيم مصروفات التشغيل والإدارة فى المنشآت ذات الأقسام إلى مصروفات متغيرة ومصروفات ثابتة يعد الأسلوب الأمثل لتحقيق أهداف الإدارة ، سواء من ناحية استخراج صافى ربح كل قسم على حدة أو توفير المعلومات التى تمكّن من تقييم أداء الأقسام المختلفة .

ويمكن إعداد حساب أرباح وخسائر الأقسام الذى يحقق هذا الغرض على النحو التالى :

حـ / الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ....

الأقسام: الاجمالى	قسم (أ)	قسم (ب)	البيان	الأقسام: الاجمالى	قسم (أ)	قسم (ب)	البيان
xx	—	xx	إلى حـ / المتاجرة (مجمل خسارة القسم ب)	xx	xx	—	من حـ / المتاجرة (مجمل ربح القسم أ)
			المصروفات المتغيرة				
xx	x	x	عمولة رجال البيع				
xx	x	x	الإعلان				
xx	x	x	مصروفات اللف والحزم				
xx	x	—	المساهمة قبل المصروفات الثابتة	x	—	xx	المساهمة قبل المصروفات الثابتة
xx	xx	xx		xx	xx	xx	

–	–	xx	المساهمة قبل المصروفات الثابتة
			المصروفات الثابتة
xx	x	x	الإيجار
xx	x	x	الإهلاك
xx	x	x	التأمين
xx	x	x	المصروفات العمومية
xx	xx	–	صافى الربح
xx	xx	xx	

xx	xx	–	المساهمة قبل المصروفات الثابتة
xx	–	xx	صافى الخسارة
xx	xx	xx	

كما يمكن عرض نتائج نشاط الأقسام فى نهاية السنة المالية عن طريق قائمة الدخل التى تجمع (معاً) بنود حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر وتأخذ شكل قائمة وليس حساباً وتسهل عرض نتائج الأقسام بشكل يمكّن من تقييم نتائج كل قسم على حدة ،ومدى مساهمته فى الأرباح ، وتأخذ هذه القائمة الشكل التالى :

قائمة الدخل للأقسام عن الفترة من .... إلى ....

الاجمالى	قسم (أ)	قسم (ب)	قسم (جـ)	بيان المبيعات وتكلفة المبيعات والمصروفات
xxx	x	x	x	المبيعات
xxx	x	x	x	(–) تكلفة المبيعات
xxx	x	x	x	(١) مجمل الربح
				(–) المصروفات المتغيرة
xxx	x	x	x	مصروفات اللف والحزم
xxx	x	x	x	عمولة رجال البيع
xx	x	x	x	إجمالى المصروفات المتغيرة
x	x	x	x	(٢) المساهمة فى المصروفات الثابتة
				(–) المصروفات الثابتة
x	x	x	x	الإيجار
x	x	x	x	التأمين
x	x	x	x	المصروفات الإدارية
xx	xx	xx	xx	إجمالى المصروفات الثابتة
x	x	x	x	(٣) صافى الدخل
x	x	x	x	الترتيب

يتضح من نموذج قائمة الدخل للأقسام ونموذج الأرباح والخسائر أن أياً منهما يحتاج إلى ترتيبات محاسبية لتخصيص وتوزيع بنود المصروفات (التي تظهر في كلا النموذجين) أو بمعنى آخر يتم توزيع المصروفات توزيعاً مناسباً على الأقسام المختلفة ، وهناك أسلوبان لتقسيم المصروفات إما إلى مصروفات مباشرة ومصروفات غير مباشرة ، أو مصروفات متغيرة ومصروفات ثابتة إلا أننا نفضل التقسيم الثاني لما يوفره من تحليلات تساعد الإدارة في مجال الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات ، وفيما يلي أسس تخصيص وتوزيع المصروفات المتغيرة والثابتة على أقسام المنشأة :

أولاً : المصروفات المتغيرة للأقسام :

المصروفات المتغيرة هي التي تتغير في مجموعها بنفس نسبة التغير في حجم النشاط الخاص بالقسم ، ومن أمثلة هذه المصروفات في منشآت الأقسام ما يلي :

١ - عمولة رجال البيع .

٢ - مصروفات الإعلان .

٣ - مصروفات اللف والحزم .

ومثل هذه المصروفات يسهل تخصيصها وتوزيعها لكل قسم على حدة ، حيث يمكن توزيع عمولة رجال البيع ومصرفات الإعلان بنسبة مبيعات كل قسم ومصروفات اللف والحزم يمكن تخصيصها لكل قسم على حدة .

ثانياً : المصروفات الثابتة :

هي المصروفات التي تظل ثابتة بقيمتها الاجمالية تحت أي مستوى من مستويات نشاط الأقسام (في الأجل الطويل نسبياً) ، أي التي لا تتغير بالنسبة للمنشأة ككل ، وأوضح مثال للمصروفات الثابتة مصروف الإيجار ، ونبين فيما يلي أسس مقترحة لتوزيع هذه المصروفات على الأقسام .

جدول يبين أسس تخصيص وتوزيع المصروفات المتغيرة والمصروفات الثابتة

المصروفات	أساس التوزيع
أولاً : المصروفات التي تخص قسم محدد من الأقسام مثل : - الأجور والمرتبات - إصلاح السيارات في حالة أقسام النقل والحركة - مرتبات رجال البيع - الإعلان - مصروفات اللف والحزم - الديون المعدومة - الإصلاح والصيانة	تحمل هذه المصروفات مباشرة على القسم المختص

ثانياً : مصروفات تنفق إجمالاً وتخص جميع الأقسام مثل :	
- الإعلان	- نسبة مبيعات كل قسم إلى المبيعات الكلية .
- مصروفات التوزيع	- نسبة مبيعات كل قسم إلى المبيعات الكلية أو الوزن أو القيمة - عدد مرات التوزيع .
- إهلاك الأصول الثابتة	- تكلفة الأصول فى كل قسم .
- النور والتكييف	- مساحة كل قسم .
- الايجار	- مساحة كل قسم .
- التأمين	- تكلفة الأصول فى كل قسم .
- الإصلاح والصيانة	- نسبة مبيعات كل قسم إلى المبيعات الكلية .
- المصروفات العمومية	- نسبة مبيعات كل قسم إلى المبيعات الكلية .

يلاحظ من التحليل السابق أن هناك مصروفات كالإعلان ومصروفات اللف والحزم ، على سبيل المثال قد وردت ضمن المصروفات الى تخص قسم محدد من الأقسام ، وكذلك ضمن المصروفات الى تنفق إجمالاً وتخص جميع الأقسام ، وهذا يرجع إلى أن هناك إعلانات تخص قسم معين وإعلانات تخص المنشأة ككل .

تبويب مصروفات الأقسام إلى مصروفات يمكن تجنبها ومصروفات لايمكن تجنبها لتسهيل عملية إتخاذ القرارات :

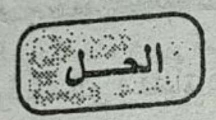
يلاحظ أن هناك مصروفات يمكن تجنبها عند إغلاق أحد الأقسام كمصروفات المشتريات والإعلانات الخاصة بهذا القسم وهى مصروفات متغيرة ، كما أن هناك مصروفات لايمكن تجنبها حتى بعد توقف النشاط لهذا القسم ، كمصروف الإيجار (مصروفات ثابتة) ، فى حالة إذا ما قررت المنشأة الاحتفاظ بإيجار القسم لأغراض التوسع فى المستقبل ، حيث تتمثل المصروفات التى يمكن تجنبها فى المصرفات التى يمكن توفيرها نتيجة إغلاق قسم معين ومن أمثلة المصروفات المتغيرة التى يمكن تجنبها تكلفة المبيعات وعمولة رجال البيع فهى مصروفات يمكن الاستغناء عنها عند إغلاق أحد الأقسام ، كما أن إيجار أحد الأقسام وهو من ضمن المصروفات الثابتة ، يمكن الاستغناء عنه فى حالة إغلاق هذا القسم والاستغناء عن إيجاره ، ولكن فى حالة الاحتفاظ بمساحة هذا القسم للتوسع فى المستقبل فإن إيجار هذا القسم يعد من المصروفات التى لايمكن تجنبها ، ومع ذلك هناك مصروفات معينة لايمكن تجنبها ، وأوضح مثال على ذلك مرتب رئيس مجلس الإدارة ، لأن نصيب القسم المغلق من مرتب رئيس مجلس الإدارة سيوزع على باقى الأقسام الأخرى ، ويمكن إيضاح ذلك فى المثال التالى :

فيما يلى قائمة الدخل لشركة عمر أفندى عن نتائج أقسامها الثلاثة (أ) ، (ب) ، (جـ) عن السنة المنتهية فى ٣١/١٢/١٩٩٧ .

بيان المبيعات والمصروفات	قسم (جـ)	قسم (ب)	قسم (أ)	الاجمالى
صافى المبيعات	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٩٠٠٠٠
(-) تكلفة المبيعات المتغيرة	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
المساهمة قبل المصروفات التى تخص كل قسم	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
(-) المصروفات الأخرى				
عمولة المبيعات	٦٠٠٠	٥٠٠٠	١٣٠٠٠	٢٤٠٠٠
مصروفات عمومية موزعة على الأقسام تخص المنشأة ككل بنسبة (٢:٣:١) وهى مصروفات لايمكن تجنبها .	٢٠٠٠	٦٠٠٠	٤٠٠٠	١٢٠٠٠
إجمالى مصروفات كل قسم	٨٠٠٠	١١٠٠٠	١٧٠٠٠	٣٦٠٠٠
صافى الدخل	٢٠٠٠	(١٠٠٠)	٣٠٠٠	٤٠٠٠

ونظراً لما يحققه القسم (ب) من خسائر فقد اقترحت الإدارة التوقف عن مزاولة نشاط القسم (ب) مع التأكيد على أن مبيعات القسمين (أ) ، (جـ) لن تتأثر بذلك التوقف .

والمطلوب : إعداد قائمة دخل فى ضوء تنفيذ هذا الاقتراح ، وهل تنصح المنشأة بتنفيذ اقتراح التوقف عن النشاط فى القسم (ب) ؟



الحــل

إعداد قائمة الدخل فى حالة التوقف عن نشاط القسم (ب)

بيان المبيعات والمصروفات	قسم (جـ)	قسم (ب)	قسم (أ)	الاجمالى
صافى المبيعات	٢٠٠٠٠	-	٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
(-) تكلفة المبيعات المتغيرة	١٠٠٠٠	-	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
المساهمة قبل المصروفات التى تخص كل قسم	١٠٠٠٠	-	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
(-) المصروفات الأخرى				
عمولة المبيعات	٦٠٠٠	-	١٣٠٠٠	١٩٠٠٠
مصروفات عمومية تخص المنشأة ككل موزعة على الأقسام بنسبة (٢:١) وهى مصروفات لايمكن تجنبها .	٤٠٠٠	-	٨٠٠٠	١٢٠٠٠
إجمالى مصروفات كل قسم	١٠٠٠٠	-	٢١٠٠٠	٣١٠٠٠
صافى الدخل	صفر	-	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)

يتبين من قائمة الدخل فى حالة التوقف عن نشاط القسم (ب) أن نتيجة نشاط المنشأة ككل سوف يحقق صافى خسارة قدرها ١٠٠٠ جنيه ، بينما فى حالة الإبقاء على القسم (ب) وبالرغم من أنه يحقق خسارة صافية قدرها ١٠٠٠ جنيه إلا أن نتيجة نشاط المنشأة ككل حقق صافى دخل قدره ٤٠٠٠ جنيه ، وذلك نتيجة توزيع المصروفات العمومية وقدرها ١٢٠٠٠ جنيه وهى مصروفات لايمكن تجنبها بين القسمين (أ) و (جـ) فقط أى أن المصروفات العمومية وهى التى تخص المنشأة ككل ، قد أعيد توزيعها بين القسمين (أ) و (جـ) مما أثر فى نتائج نشاطهما بالسالب ، لذلك نرى الإبقاء على القسم (ب) مع إعادة تطويره ليحقق نتائج أفضل فى المستقبل .

مجموعة أسئلة نظرية وتمارين عملية مع نماذج الإجابة عليها

الأسئلة النظرية

١ - صور نموذج لحساب الأرباح والخسائر لمنشأة ذات أقسام فى حالة تقسيم مصروفات التشغيل والإدارة إلى مصروفات متغيرة ومصروفات ثابتة مع بيان الهدف من هذا الحساب ؟

٢ - اعرض نموذج لقائمة دخل تجمع بين بنود حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر فى المنشآت ذات الأقسام ، وبين الهدف من إعداد هذه القائمة ؟

٣ - بيّن أهم بنود المصروفات المتغيرة والمصروفات الثابتة فى المنشأة ذات الأقسام مع بيان أسس توزيع هذه المصروفات على الأقسام ؟

٤ - نظراً لما يحققه أحد أقسام المنشأة من خسائر ، فهل تنصح الإدارة بإغلاق هذا القسم ؟ اشرح هذه الحالة فى ضوء تبويب مصروفات الأقسام إلى مصروفات يمكن تجنبها ومصروفات لايمكن تجنبها ؟

التمرين الأول :

فيما يلى البيانات المستخرجة من ميزان المراجعة فى ٣١/١٢/١٩٩٧ بعد إعداد حساب المتاجرة لمنشأة سامى عبدالواحد وهى تضم قسمين هما : قسم الحراير وقسم الأقطان، وتنتهج المنشأة سياسة تقسيم المصروفات إلى مصروفات متغيرة ومصروفات ثابتة:

ميزان المراجعة فى ٣١/١٢/١٩٩٧ (بعد إعداد حساب المتاجرة)

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
	٩٦٠٠٠	مجمل ربح قسم الحراير
	٨٨٠٠٠	مجمل ربح قسم الأقطان
٤٠٠٠		عمولة رجال البيع – قسم الحراير
٣٠٠٠		عمولة رجال البيع – قسم الأقطان
٦٠٠٠		إعلان قسم الحراير
٤٠٠٠		إعلان قسم الأقطان
٨٠٠٠		مصروفات اللف والحزم – قسم الحراير
٧٠٠٠		مصروفات اللف والحزم – قسم الأقطان
٩٠٠٠		مخزون البضاعة فى آخر الفترة – قسم الحراير
١١٠٠٠		مخزون البضاعة فى اخر الفترة – قسم الأقطان
٥٠٠٠		الإيجار
٦٠٠٠٠		الأثاث
٩٠٠٠		التأمين ضد الحريق
١٥٠٠٠		المصروفات العمومية
٣٠٠٠٠		أصول متداولة
٢٠٠٠٠٠		نقدية فى البنك
	٨٧٠٠٠	خصوم متداولة
	١٠٠٠٠٠	رأس مال سامى عبدالواحد
٣٧١٠٠٠	٣٧١٠٠٠	

فإذا علمت أن :

(أ) يستهلك الأثاث بمعدل ١٠٪ سنوياً .

(ب) مساحة القسمين (٣ : ٢) .

(جـ) قيمة الأثاث فى القسمين : ٢٠٠٠٠ جنيه لقسم الحراير ، و ٤٠٠٠٠ جنيه لقسم الأقطان .

(د) قيمة الأصول فى القسمين : ٤٠٠٠٠ جنيه لقسم الحراير ، و ٥٠٠٠٠ جنيه لقسم الأقطان .

(هـ) مبيعات قسم الحراير إلى مبيعات قسم الأقطان (٧ : ٨) .

والمطلوب : ١ - إعداد حساب الأرباح والخسائر للأقسام عن السنة المالية المنتهية فى ٣١/ ١٢/ ١٩٩٧مبوباً على أساس تقسيم المصروفات إلى مصروفات متغيرة ومصروفات ثابتة .

٢ - تصوير ميزانية منشأة سامى عبدالواحد فى ١٩٩٧/١٢/٣١ .

نموذج الحل

١ - حساب الأرباح والخسائر للأقسام عن السنة المنتهية فى ١٩٩٧/١٢/٣١ مبوباً على أساس تقسيم المصروفات إلى مصروفات متغيرة ومصروفات ثابتة :

ملاحظات : (أ) يتم تخصيص المصروفات المتغيرة لكل قسم من الأقسام .

(ب) توزع المصروفات الثابتة على أساس مناسب وعادل لكل قسم من أقسام المنشأة ، ويمكن تحقيق ذلك فى الجدول التالى :

جدول يبين أسس توزيع المصروفات الثابتة على أقسام المنشأة

المصروف	أساس التوزيع	الجملة	قسم الحراير	قسم الأقطان
- الإيجار	- المساهمة بنسبة (٣ : ٢)	٥٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠
- إهلاك الأثاث	- تكلفة الأثاث (٢٠٠٠٠ : ٤٠٠٠٠) أى بنسبة (١ : ٢)	٦٠٠٠	٢٠٠٠	٤٠٠٠
- التأمين ضد الحريق	- تكلفة الأصول فى القسمين (٤٠٠٠٠ : ٥٠٠٠٠) أى بنسبة (٤ : ٥)	٩٠٠٠	٤٠٠٠	٥٠٠٠
- المصروفات العمومية	- بنسبة المبيعات لكل قسم أى بنسبة (٧ : ٨)	١٥٠٠٠	٧٠٠٠	٨٠٠٠

ثم يتم تصوير حساب الأرباح والخسائر على النحو التالى :

حـ / أرباح وخسائر الأقسام عن السنة المالية المنتهية فى ١٩٩٧/١٢/٣١

البيـــان	الأقسام: الإجمالى	قسم العرايز	قسم الأقطان
المصروفات المتغيرة			
إلى حـ/عمولة رجال البيع	٧٠٠٠	٤٠٠٠	٣٠٠٠
إلى حـ/الإعلان	١٠٠٠٠	٦٠٠٠	٤٠٠٠
إلى حـ/مصروفات اللف والحزم	١٥٠٠٠	٨٠٠٠	٧٠٠٠
المساهمة قبل المصروفات الثابتة (رصيد مرحل)	١٥٢٠٠٠	٧٨٠٠٠	٧٤٠٠٠
	١٨٤٠٠٠	٩٦٠٠٠	٨٨٠٠٠
المصروفات الثابتة			
إلى حـ/الإيجار	٥٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠
إلى حـ/إهلاك الأثاث	٦٠٠٠	٢٠٠٠	٤٠٠٠
إلى حـ/التأمين ضد الحريق	٩٠٠٠	٤٠٠٠	٥٠٠٠
إلى حـ/المصروفات العمومية	١٥٠٠٠	٧٠٠٠	٨٠٠٠
صافى الربح	١١٧٠٠٠	٦٢٠٠٠	٥٥٠٠٠
	١٥٢٠٠٠	٧٨٠٠٠	٧٤٠٠٠

البيـــان	الأقسام: الإجمالى	قسم العرايز	قسم الأقطان
من حـ / المتاجرة	١٨٤٠٠٠	٩٦٠٠٠	٨٨٠٠٠
	١٨٤٠٠٠	٩٦٠٠٠	٨٨٠٠٠
المساهمة قبل المصروفات الثابتة (رصيد منقول)	١٥٢٠٠٠	٧٨٠٠٠	٧٤٠٠٠
	١٥٢٠٠٠	٧٨٠٠٠	٧٤٠٠٠

٢ - إعداد الميزانية فى ١٩٩٧/١٢/٣١ :

ملاحظة : ظهر مخزون آخر الفترة فى ميزان المراجعة ، لأنه أعد بعد إعداد حساب المتاجرة وبالتالى ظهر فيه كلا من مجمل ربح الأقسام وكذلك مخزون آخر الفترة .

ميزانية منشأة سامى عبد الواحد فى ١٩٩٧/١٢/٣١

الأصول		
الأصول الثابتة		
الأثاث	٦٠٠٠٠	
(-) مخصص إهلاك الأثاث	٦٠٠٠	
		٥٤٠٠٠
الأصول المتداولة		
أصول متداولة		٣٠٠٠٠
مخزون البضاعة (قسم العرايز)	٩٠٠٠	
مخزون البضاعة (قسم الأقطان)	١١٠٠٠	
		٢٠٠٠٠
نقدية فى البنك		٢٠٠٠٠٠
		٣٠٤٠٠٠

الخصوم		
رأس المال فى ١٩٩٧/١/١	١٠٠٠٠٠	
صافى الربح	١١٧٠٠٠	
		٢١٧٠٠٠
خصوم متداولة		٨٧٠٠٠
		٣٠٤٠٠٠

التمرين الثاني :

فيما يلى البيانات والمعلومات المستخرجة من دفاتر منشأة حنان التجارية عن ال المنتهية فى ٣١/١٢/١٩٩٧ ، وهى تضم ثلاثة أقسام تجارية ، قسم الأجهزة الكهربائ قسم الكمبيوتر ، قسم أجهزة الاتصالات :

	المبيعات	تكلفة المبيعات	المصروفات المتغ
قسم الكهرباء	٥٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
قسم الكمبيوتر	٧٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
قسم الاتصالات	٩٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠

وكانت المصروفات الثابتة للأقسام الثلاثة كما يلى :

الإعلان	٢١٠٠٠ جنيه
الإيجار	١٦٠٠٠٠ جنيه
التأمين	٢٤٠٠٠٠ جنيه
المصروفات الإدارية	٤٢٠٠٠ جنيه

فإذا علمت أن المصروفات الثابتة توزع على أساس :

١ - الإعلان بنسبة مبيعات كل قسم .

٢ - الإيجار بنسبة مساحة كل قسم وكانت (٢:١:١) على التوالى .

٣ - التأمين بنسبة إجمالى أصول كل قسم وكانت (٣:٣:٤) .

٤ - المصروفات الإدارية بنسبة مبيعات كل قسم .

والمطلوب :

إعداد قائمة دخل الأقسام عن الفترة المنتهية فى ٣١/١٢/١٩٩٧ مبديا رأيك .

قائمة الدخل للأقسام لمنشأة حنان التجارية
عن الفترة المنتهية فى ٣١/١٢/١٩٩٧

الاجمالى	الأقسام: قسم الكهرباء	قسم الكمبيوتر	قسم الاتصالات	بيان المبيعات وتكلفة المبيعات والمصروفات
٢١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	المبيعات
١٢٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	(-) تكلفة المبيعات
٩٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	(١) مجمل الربح
١٨٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	(-) المصروفات المتغيرة
٧٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	٣٣٠٠٠٠	(٢) المساهمة فى المصروفات الثابتة
				(-) المصروفات الثابتة
٢١٠٠٠	٥٠٠٠	٧٠٠٠	٩٠٠٠	الإعلان [٢١٠٠٠ جنيه ، موزعة بنسبة (٥:٧:٩) وهى نسبة مبيعات كل قسم]
١٦٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	الإيجار (١٦٠٠٠٠ جنيه ، موزعة بنسبة مساحة كل قسم وهى ٢:١:١)
٢٤٠٠٠٠	٧٢٠٠٠	٧٢٠٠٠	٩٦٠٠٠	التأمين (٢٤٠٠٠٠ جنيه ، موزعة بنسبة ٣:٣:٤ وهى قيمة أصول كل قسم)
٤٢٠٠٠	١٠٠٠٠	١٤٠٠٠	١٨٠٠٠	المصروفات الإدارية (٤٢٠٠٠ جنيه ، موزعة بنسبة (٥:٧:٩) وهى نسبة مبيعات كل قسم)
٤٦٣٠٠٠	١٦٧٠٠٠	١٣٣٠٠٠	١٦٣٠٠٠	إجمالى المصروفات الثابتة
٢٥٧٠٠٠	(١٧٠٠٠)	١٠٧٠٠٠	١٦٧٠٠٠	(٣) صافى الدخل
صافى ربح	صافى خسارة	صافى ربح	صافى ربح	
-	(٣)	(٢)	(١)	الترتيب

يلاحظ على قائمة الدخل السابقة ما يلى :

(أ) أنها تظهر كل من :

١ - مجمل ربح الأقسام .

٢ - المساهمة فى المصروفات الثابتة وهى تعبر عن الفرق بين الإيرادات (المبيعات) وتكلفة المبيعات المتغيرة .

٣ - صافى الدخل ، أى صافى الربح .

(ب) أن قسم الكهرباء يحقق خسائر قدرها (١٧٠٠٠) جنيه بينما يحقق قسم الكمبيوتر وقسم الاتصالات أرباح صافية قدرها ١٠٧٠٠٠ جنيه و١٦٧٠٠٠ جنيه على التوالى .

(جـ) بالرغم من تحقيق قسم الكهرباء لمجمل ربح قدره ١٥٠٠٠٠ جنيه إلا أنه يحقق خسائر صافية قدرها ١٧٠٠٠ جنيه ، ومع ذلك فالمنشأة ككل تحقق صافى دخل قدره ٢٥٧٠٠٠ جنيه .

(د) الرأى : نرى الإبقاء على قسم الكهرباء بالرغم من أنه يحقق خسائر صافية قدرها ١٧٠٠٠ جنيه، لأنه أساسى فى تشغيل كلاً من قسم الكمبيوتر وقسم الاتصالات، كما أن جزءًا كبيرًا من مصروفاته الثابتة وإجمالها ١٦٧٠٠٠ جنيه تعتبر من المصروفات التى لايمكن تجنبها أى لايمكن الاستغناء عنها ، لذلك فإن إغلاق قسم الكهرباء ، سوف يؤدى إلى تحميل هذه المصروفات على كل من قسم الكمبيوتر وقسم الاتصالات.

التمرين الثالث :

تقوم منشأة على مرسى التجارية على أساس الإتجار فى ثلاثة أقسام هى (أ ، ب ، جـ) وفيما يلى بيان بإيرادات ومصروفات كل قسم :

الإيرادات والمصروفات	(أ)	(ب)	(جـ)	الإجمالى
المبيعات	٦٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
المصروفات :				
المتغيرة	٣٧٠٠٠	٣٥٠٠٠	٢٩٠٠٠	١٠١٠٠٠
الثابتة	٣٠٠٠	٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٨٠٠٠
صافى الربح	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	(٩٠٠٠)	٢١٠٠٠

وبسبب خسائر القسم (جـ) تفكر الإدارة فى استبعاد الإتجار فيه ، ناقش هذا الرأى وبيّن أثر إلغاء هذا على أرباح المنشأة ككل ؟

نموذج الحل

حالة استبعاد الاتجار فى القسم (جـ)

الإيرادات والمصروفات	(أ)	(ب)	(جـ)	الإجمالى
المبيعات	٦٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	—	١١٠٠٠٠
المصروفات :				
المتغيرة	٣٧٠٠٠	٣٥٠٠٠	—	٧٢٠٠٠
الثابتة	٣٠٠٠	٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٨٠٠٠
صافى الربح أو الخسارة	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	(٢٠٠٠٠)	١٠٠٠٠

تعليق : يتضح من التحليل السابق أن استبعاد الاتجار فى القسم (جـ) سيؤدى إلى تخفيض صافى ربح المنشأة إلى ١٠٠٠٠ جنيه فقط ، لذلك يمكن للإدارة اتخاذ قرار بالإبقاء على الإتجار فى هذا القسم وذلك بالرغم من الخسائر التى يحققها ، حيث تحقق المنشأة أرباحاً أقل فى حالة إغلاقه .

التمرين الرابع :

فيما يلى قائمة الدخل لمنشأة الشمس عن نتائج أعمال أقسامها الثلاثة (ع ، ى ، ن) عن السنة المالية المنتهية فى ١٩٩٧/١٢/٣١ :

بيان المبيعات والمصروفات	قسم (ن)	قسم (ى)	قسم (ع)	الاجمالى
صافى المبيعات	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٩٠٠٠٠
المصروفات المتغيرة	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
المصروفات الثابتة		:		
مصروفات عقود الإعلان (خاصة بكل قسم)	٦٠٠٠	٥٠٠٠	١٣٠٠٠	٢٤٠٠٠
مصروفات موزعة على الأقسام [بنسبة (١:٣:٢) تخص المنشأة ككل]	٢٠٠٠	٦٠٠٠	٤٠٠٠	١٢٠٠٠
إجمالى المصروفات	١٨٠٠٠	٣١٠٠٠	٣٧٠٠٠	٨٦٠٠٠
صافى الدخل	٢٠٠٠	(١٠٠٠)	٣٠٠٠	٤٠٠٠

وبافتراض تقديم اقتراح لتوقف القسم (ى) نظراً لأنه يحقق خسائر ، مع التأكيد على أن مبيعات كل من القسمين (ع ، ن) لن يتأثرا بذلك .

والمطلوب : إعداد قائمة دخل فى ضوء تنفيذ هذا الإقتراح ، وهل تنصح المنشأة بتنفيذ هذا الاقتراح ، مع تحديد مقدار المصروفات التى يمكن تجنبها عند إغلاق القسم (ى) .

نموذج الحـل

قائمة الدخل للأقسام لمنشأة الشمس عن السنة المالية المنتهية فى ١٩٩٧/١٢/٣١ فى حالة توقف القسم (ى)

بيان المبيعات والمصروفات	قسم (ن)	قسم (ى)	قسم (ع)	الاجمالى
صافى المبيعات	٢٠٠٠٠	–	٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
المصروفات المتغيرة	١٠٠٠٠	–	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
المصروفات الثابتة :				
مصروفات عقود الإعلان (خاصة بكل قسم)	٦٠٠٠	–	١٣٠٠٠	١٩٠٠٠
مصروفات موزعة على الأقسام [بنسبة (١:٣:٢) تخص المنشأة ككل]	٢٠٠٠	٦٠٠٠	٤٠٠٠	١٢٠٠٠
إجمالى المصروفات	١٨٠٠٠	٦٠٠٠	٣٧٠٠٠	٦١٠٠٠
صافى الدخل	٢٠٠٠	(٦٠٠٠)	٣٠٠٠	(١٠٠٠)

التعليق : يتضح من التحليل السابق أن توقف القسم (ى) سيؤدى إلى تحقيق صافى خسارة للمنشأة قدرها ١٠٠٠ جنيه ، فى حين أن الإبقاء على هذا القسم (رغم ما يحققه من خسائر) يحقق للمنشأة صافى دخل قدره ٤٠٠٠ جنيه لذلك يمكن الإدارة اتخاذ قرار بالإبقاء على القسم (ى) .

ويلاحظ أن المصروفات التى يمكن تجنبها عند إغلاق القسم (ى) تتمثل فى :

المصروفات المتغيرة	٢٠٠٠٠ جنيه
مصروفات الإعلان الخاصة بالقسم (ى)	٥٠٠٠ جنيه
	٢٥٠٠٠ جنيه

التمرين الخامس :

توفرت لديك بيانات عن الإيرادات والمصروفات لمنشأة القاهرة التجارية لقسميها (س،ص) وكانت كما يلى :

الاجمالى	قسم (س)	قسم (ص)	بيانات عن الإيرادات والمصروفات
١٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	إيرادات المبيعات
٩٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	تكلفة المبيعات
٥٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠	أجور متغيرة
٩٠٠٠	٦٠٠٠	٣٠٠٠	إعلان
٥٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠	مرتبات الإدارة
٢٢٠٠٠	١٢٠٠٠	١٠٠٠٠	إيجارات
٨٠٠٠	٢٠٠٠	٦٠٠٠	مصروفات أخرى متنوعة
١٣٩٠٠٠	٦٦٠٠٠	٧٣٠٠٠	إجمالى المصروفات
١١٠٠٠	١٤٠٠٠	(٣٠٠٠)	صافى الدخل

ونظراً لما يحققه القسم (ص) من خسائر بلغت ٣٠٠٠ جنيه ، فكر مدير الأقسام فى إلغاؤه ، وقدم إليك هذا الإقتراح بالإضافة إلى البيانات التالية :

١ – أن المصروفات الأخرى المتنوعة والبالغة ٨٠٠٠ جنيه لن تتأثر بإغلاق القسم (ص) .

٢ – يمكن إلغاء عقد الإيجار الخاص بالقسم ص .

٣ – أن مرتبات إدارة القسم (ص) من التكاليف التى لايمكن تجنبها .

٤ – من بين مصروفات الإعلان مبلغ ٤٠٠٠ جنيه إعلان يخص المنشأة ككل ، موزع على القسمين س ، ص بنسبة (٣:١) والباقى إعلانات خاصة بكل قسم .

والمطلوب : ١ – تحديد المصروفات التى يمكن تجنبها والمصروفات التى لايمكن تجنبها عند تنفيذ إقتراح مدير الأقسام بإغلاق القسم (ص) .

٢ – إبداء رأيك مع التحليل المناسب .

نموذج الحل

١ – تحديد المصروفات التى يمكن تجنبها والمصروفات التى لايمكن تجنبها عند تنفيذ إقتراح مدير الأقسام بإغلاق القسم (ص) :

بيان المصروفات	إجمالى مصروفات القسم (ص)	المصروفات التى يمكن تجنبها	المصروفات التى لايمكن تجنبها
تكلفة المبيعات	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	–
أجور متغيرة	٢٠٠٠	٢٠٠٠	–
إعلان	٣٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠
مرتبات الإدارة	٢٠٠٠	–	٢٠٠٠
إيجارات	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	–
مصروفات أخرى متنوعة	٦٠٠٠	–	٦٠٠٠

ملاحظة : بالنسبة لمصروفات الإعلان ، تقسم إلى مصروفات يمكن تجنبها ومصروفات لا يمكن تجنبها على النحو التالى :

١ – إجمالى مصروفات الإعلان = ٩٠٠٠ جنيه .

٢ – مصروفات الإعلان التى تخص المنشأة ككل = ٤٠٠٠ جنيه .

٣ – نسبة كل قسم من مصروفات الإعلان التى تخص المنشأة ككل (٣ : ١) أى بنسبة ٣٠٠٠ جنيه للقسم (س) و ١٠٠٠ جنيه للقسم (ص) ، وهى مصروفات لا يمكن تجنبها .

∴ مصروفات الإعلان للقسم (ص) التى يمكن تجنبها = ٣٠٠٠ – ١٠٠٠ = ٢٠٠٠ جنيه .

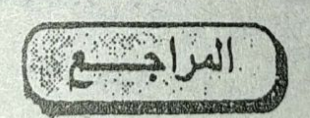
حالة إغلاق القسم (ص) :

الإيرادات والمصروفات	قسم (س)	مصروفات محولة من القسم (ص)	إجمالى
إيرادات المبيعات	٨٠٠٠٠	-	٨٠٠٠٠
المصروفات :			
تكلفة المبيعات	٤٠٠٠٠	-	٤٠٠٠٠
أجور متغيرة	٣٠٠٠	-	٣٠٠٠
إعلان	٦٠٠٠	١٠٠٠	٧٠٠٠
مرتبات الإدارة	٣٠٠٠	٢٠٠٠	٥٠٠٠
إيجارات	١٢٠٠٠	-	١٢٠٠٠
مصروفات أخرى متنوعة	٢٠٠٠	٦٠٠٠	٨٠٠٠
إجمالى المصروفات	٦٦٠٠٠	٩٠٠٠	٧٥٠٠٠
صافى الدخل	١٤٠٠٠	(٩٠٠٠)	٥٠٠٠

٢ - الرأى :

يتضح من التحليل السابق أن إغلاق القسم (ص) سيؤدى إلى تخفيض صافى دخل المنشأة إلى ٥٠٠٠ جنيه ، لذلك يمكن اتخاذ قرار بالابقاء على القسم (ص) ، وذلك بالرغم مما يحققه من خسائر .





المراجـــع

١ - الدكتور حسن محمد كمال ، دراسات فى التنظيم المحاسبى ، المنشآت ذات الأقسام والفروع ، ١٩٨٤ .

٢ - الأستاذ على توفيق على ، حسابات الأقسام والفروع .

٣ - الدكتور محمد حسن الجزيرى ، دكتور محمد نصر الهوارى ، دراسات فى المحاسبة المالية ، مكتبة عين شمس ، ١٩٦٨ .

٤ - الدكتور يحيى محمد أبو طالب ، المحاسبة الإداريـة ، مكتبة عين شمس ، ١٩٩٧ .

الفصل الأول
الاندماج بين مشروعات الأعمال
Business Combinations

الأهداف التعليمية للفصل:
بمجرد الأنتهاء من هذا الفصل ينبغي علي الدارس ان يكون علي دراية والإلمام بالنقاط التالية:

- التعريف بالاندماج بين المشروعات.
- أسباب أنتشار الاندماج بين المشروعات.
- الأساليب المتبعة لإتمام الإندماج بين المشروعات.
- الطرق المحاسبية لإندماج المشروعات.
- الأمثلة الإيضاحية لتطبيق الجوانب المحاسبية.
- الأسئلة والتمارين للمراجعة في نهاية الفصل.

الفصل الأول
الاندماج بين مشروعات الأعمال
Business Combinations

التعريف بالاندماج بين المشروعات:

الاندماج بين المشروعات وفقا لتعريف Financial Accounting Standard Board (FASB) هو حدث أو اجراء من خلاله تستحوذ أي تشتري وحدة اقتصادية صافي أصول شركة أخري والتي تمثل مشروعاً أو الاستحواذ علي حصة ملكية من وحدة اقتصادية أو أكثر من وحدة اقتصادية وأمكانية السيطرة control أي التحكم في الوحدة أو الوحدات التي استحوذ عليها.

المشروع المندمج: عبارة عن الوحدة الاقتصادية الناتجة عن عملية الاندماج بين وحدتين أو أكثر اقتصاديتين.

الشركات المكونة لعملية الاندماج: هي الشركات التي دخلت ضمن عملية الاندماج.

الشركة المستحوذة Combinor: وهي التي تمثل الشركة التي قامت بشراء شركة أخري عن طريق الاندماج وتسمي الشركة المشترية.

الشركة المستحوذة عليها Combinee: هي الشركة التي تم شراؤها والاستحواذ عليها من خلال عملية الاندماج.

أسباب انتشار ظاهرة الاندماج بين المشروعات:

يتبادر سؤال هنا هو: لماذا يتم الاندماج بين المشروعات وكيف يتم ذلك؟

يلاحظ في السنوات الأخيرة لاسيما بعد كل أزمة اقتصادية أن النمو للمشروعات يصبح السبب الرئيسي للمشروعات العملاقة للدخول في عمليات الاندماج، خاصة بين المشروعات الكبيرة ذات الإمكانات المالية القوية وتلك التي تعاني من مشاكل وصعوبات مالية، إلا إن هناك أسباب أخري وراء ضرورة الاندماج، ومن هذه الأسباب:

(1) قد يكون النمو من خلال الطرق الخارجية أسرع منه في النمو من خلال الطرق الداخلية، والمقصود بالنمو بالطرق الخارجية هو الاستحواذ علي وحدة أو وحدات إضافية للوحدة صاحبة الرغبة في النمو والتوسع أما الطرق الداخلية فهي في زيادة أقسام أو منتجات إضافية لما هو لدي الشركة الراغبة في التوسع.

(2) وقد يكون الاندماج هو رغبة في الحصول علي إدارة قوية وجديدة أو استخدام أفضل للإدارة الحالية.

(3) ومن الأسباب التي تدعوا إلي الاندماج هو الوصول إلي طريقة للتصنيع أو التشغيل الاقتصادي.

(4) قد يتم الاندماج بغرض الاستفادة من مميزات ضريبية.

ويلاحظ إن العائق الوحيد الذي يحول دون إتمام بعض من الاندماجات هو قانون منع الاحتكار وهذا ما دفع الحكومة الأمريكية في مناسبات كثيرة الاعتراض علي عمليات الاندماج وتركيز القوي الاقتصادية في مشروعات عملاقة منفردة في السوق.

أنواع الأندماج في المشروعات:

يوجد ثلاثة أنواع للاندماج وهي: الاندماج الأفقي، والاندماج الرأسي، والاندماج المتنوع

(1) **الاندماج الأفقي**: حيث يتم الاندماج بين مشروعات من نفس نوعية الصناعة،

(2) **الاندماج الرأسي**: حيث يتضمن الاندماج المشروع وزبائنه أو الموردين له،

(3) **الاندماج المختلط/المتنوع**: يكون الاندماج في هذه الحالة بين مشروعات في صناعات أو أسواق ليست متعلقة ببعضها مثال ذلك شركة تجارية في صناعة الملابس تقوم بشراء شركة مقاولات.

طرق ترتيب اندماج المشروعات: Methods for Arranging Business Combinations

تتمثل هذه الطرق في الاندماج نتيجة تشريع Statutory Merger ، والاندماج نتيجة تشريع وبغرض التوحيد Statutory Consolidation ، الاندماج رغبة في استحواذ الأسهم العادية Acquisition of Common Stock ، الاندماج رغبة في استحواذ الأصول Acquisition of Assets

1- الاندماج نتيجة تشريع Statutory Merger:

هذه الطريقة للاندماج يتم تنفيذها وفقاً للقانون الواجب تطبيقه في الدولة ، ويتولي مجلس إدارة الشركات المؤسسة constituent companies الموافقة علي خطة لتبادل أسهم التصويت العادية (وبالطبع بعض من الأسهم الممتازة والدين طويل الأجل) لأحد الشركات (القوية والتي تسعي للبقاء) وتشمل جميع الأسهم العادية التي في حوزة

حملة الأسهم للشركات الأخرى، ومن هنا ينبغي لحملة الأسهم في الشركات المؤسسة الموافقة علي بنود الاندماج ، مع ملاحظة أن بعض الدول تتطلب موافقة ثلثي الأغلبية من حملة الأسهم وبالتالي يتم الاستحواذ علي ملكية هذه الشركات .

وكمثال مبسط لهذه الطريقة: إذا استحوذت الشركة "س" علي الشركة "ص" هنا يتم تصفية الشركة "ص" ويتم وقف الشركة "ص" ولا تصبح وحدة مستقلة قانونياً بل تعتبر قسم من أقسام الشركة القوية التي تسعي للبقاء والتي تتملك الآن صافي الأصول الأكثر من أنها تتملك الأسهم العادية والتي هي في حوزة حملة الأسهم للشركات التي تم تصفيتها.

2- الاندماج نتيجة تشريع ويغرض التوحيد Statutory Consolidation:

ويتم هذا الاندماج وفقاً للقانون الواجب تطبيقه في الدولة، وهنا يتم تكوين شركة جديدة والتي تطرح أسهمها العادية مقابل الأسهم التي تمتلكها شركتين أو أكثر والتي لا يصبح لهما أو لهم وجود، وبالتالي فإن الشركة الجديدة تستحوذ علي صافي الأصول للشركات التي انتهت ككيان قانوني وتصبح أنشطتها مستمرة كأقسام في الشركة الجديدة.

3- الاندماج رغبة في استحواذ الأسهم العادية Acquisition of Common Stock:

في هذه الحالة من طرق الاندماج قد تطرح شركة (المستثمرة Investors) أسهم ممتازة أو أسهم عادية، أو تعطي نقدية أو تطرح سندات (دين) أو خليط من هذه الوسائل لكي تستحوذ من حملة الأسهم الحاليين علي حصة في السيطرة علي أسهم التصويت العادية من شركة أخري (المستثمر فيها Investee)، وقد يجهز برنامج الاستحواذ علي الأسهم من خلال السوق المباشر للأسهم بكافة الوسائل من مفاوضات مع حملة الأسهم الأساسيين للشركة التي تم الاستحواذ عليها أو منة خلال عرض مقترح لحملة الأسهم لشركة مملوكة

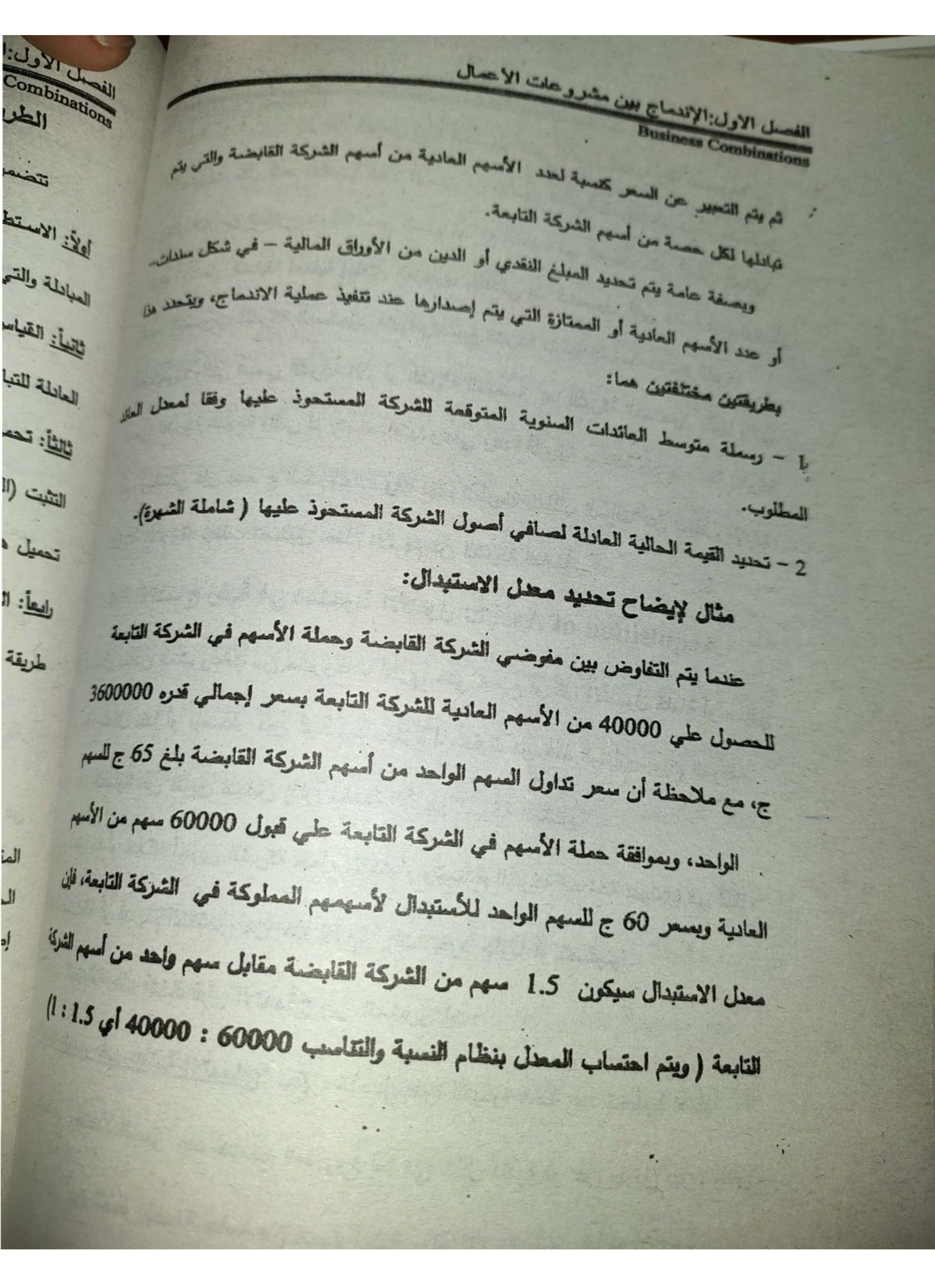
ملكية عامة بحيث يتم هذا العرض بنية الحصول علي الأسهم العادية وفقاً لمجموعة من الاعتبارات مثل الحد الأقصى لعدد الأسهم من الأسهم العادية للشركة المستحوذ عليها من خلال العرض المقترح ، وكذا سعر السهم كما تم تحديده في العرض علي أساس العلاوة فوق الأسعار السابقة لعملية إعلان العرض، وبالتالي يتم الحصول علي حصة للسيطرة علي أسهم التصويت للشركة المستحوذ عليها وتصبح الشركة متضامنة ومتحدة مع الشركة المستحوذة والتي تسمي الشركة الأم أو الشركة القابضة إما الشركة المستحوذ عليها والتي تسمي الشركة التابعة والتي لم يتم تصفيتها وتبقي وحدة قانونية مستقلة ولكنها تابعة للشركة الأم، وبالتالي فإن اندماج المشروعات وفقا لهذه الطريقة يتطلب الموافقة من مجلس الإدارة للشركة الأم وقد تطلب تصديق حملة الأسهم من الشركة التابعة.

4- الاندماج رغبة في استحواذ الأصول:Acquisition of Assets

قد تحصل بعض المشروعات من مشروعات أخري علي جميع أو كل الأصول كاملة أو صافي الأصول بشكل نقداً أو بإصدار دين أو أسهم ممتازة أو خليط من هذه الوسائل، ويتم الموافقة علي هذه العملية عن طريق مجلس إدارة وحملة الأسهم للشركة المشترية (المستحوذة) أو ملاك آخرين للشركة محل الاهتمام وتصبح الشركة المباعة مستمرة في البقاء كوحدة مستقلة أو قد يتم التخلص من هذه الشركة المستحوذ عليها أو تصفيتها.

الأساليب المتبعة عند أتخاذ قرار الاندماج بين المشروعات:

<u>تحديد السعر في عملية الاندماج</u>: تعتبر هذه الخطوة المبكرة هامة عند تخطيط عملية الاندماج، ويتحدد السعر عند اندماج المشروع إما في شكل نقدية أو عن طريق دين، ولكن يتم التعبير عن السعر بصفة عامة في ضوء أجمالي المبالغ بالجنيه وفقاً للاعتبارات المطروحة كما هو في إصدار الأسهم العادية عن طريق الشركة القابضة (المشترية) ومن



ثم يتم التعبير عن السعر كنسبة لعدد الأسهم العادية من أسهم الشركة القابضة والتي يتم تبادلها لكل حصة من أسهم الشركة التابعة.

وبصفة عامة يتم تحديد المبلغ النقدي أو الدين من الأوراق المالية – في شكل سندات– أو عدد الأسهم العادية أو الممتازة التي يتم إصدارها عند تنفيذ عملية الاندماج، ويتحدد هذا بطريقتين مختلفتين هما:

1 – رسملة متوسط العائدات السنوية المتوقعة للشركة المستحوذ عليها وفقا لمعدل العائد المطلوب.

2 – تحديد القيمة الحالية العادلة لصافي أصول الشركة المستحوذ عليها (شاملة الشهرة).

مثال لإيضاح تحديد معدل الاستبدال:

عندما يتم التفاوض بين مفوضي الشركة القابضة وحملة الأسهم في الشركة التابعة للحصول علي 40000 من الأسهم العادية للشركة التابعة بسعر إجمالي قدره 3600000 ج، مع ملاحظة أن سعر تداول السهم الواحد من أسهم الشركة القابضة بلغ 65 ج للسهم الواحد، وبموافقة حملة الأسهم في الشركة التابعة علي قبول 60000 سهم من الأسهم العادية وبسعر 60 ج للسهم الواحد للأستبدال لأسهمهم المملوكة في الشركة التابعة، فإن معدل الاستبدال سيكون 1.5 سهم من الشركة القابضة مقابل سهم واحد من أسهم الشركة التابعة (ويتم احتساب المعدل بنظام النسبة والتناسب 60000 : 40000 أي 1.5 : 1)

الطريقة المحاسبية المتبعة عند اندماج المشروعات:

تتضمن طريقة الشراء للمحاسبة عن اندماج المشروعات عدة خطوات وهي:

أولاً: الاستطلاع الأولي: يتم الحصول علي الأصول بطريقة شائعة وهي من خلال عمليات المبادلة والتي تبدأ بالاتفاق علي الأصول المستحوذ عليها وأي التزامات (خصوم) مفترضة.

ثانياً: القياس الأولي: كأي عمليات استبدالية، فإن الاستحواذ يتم قياسه علي أساس القيمة العادلة للتبادل.

ثالثاً: تحميل التكاليف: أن الحصول علي الأصول في مجموعات عند الاندماج يتطلب ليس فقط التثبت (التحقق ascertaining) من تكلفة مجموعة الأصول (أو صافي الأصول) ولكن أيضاً تحميل هذه التكلفة علي كل أصل من المجموعة والتي تشكل هذه المجموعة من الأصول.

رابعاً: المحاسبة لما بعد الاستحواذ: أن طبيعة الأصل وليس كيفية الحصول عليه سوف تحدد طريقة المحاسبة عن الأصل.

تحديد الشركة المستحوذة لأخرى (المشترية): Determination of the Combinor

ينبغي أن يتم تحديد الشركة المرغوب في شراؤها عند أتمام الاندماج نظراً لأن المبالغ المتعلقة بصافي الأصول للشركة المشترية لا تتأثر، لذلك لا بد أن يؤخذ في الاعتبار جميع الحقائق والتفاصيل اللازمة للتعريف بالشركة المشترية لاسيما أن بعض الاندماجات تتأثر بعملية إصدار ملكية الأوراق المالية (الأسهم).

إن الفكرة الرئيسية والشائعة أن المشتري في عملية الاندماج هي الشركة المؤسسة والتي يكون حملة الأسهم فيها هم المجموعة التي تبقي وتتلقي الحصة الأكبر من حقوق التصويت للمشروع المندمج وبالتالي يمكنهم اختيار الغالبية من أعضاء مجلس الإدارة والذين يتولون التحكم في إدارة الشركة

احتساب تكلفة الشركة التي يتم الاستحواذ عليها (المشتراة): Combinee

تتحدد تكلفة الشركة المراد شراؤها باتباع طريقة الشراء وتشمل هذه التكلفة مجموع ما يلي:

1- المبلغ المدفوع وفقاً لعدة اعتبارات تحدد بمعرفة الشركة المشترية Combinor.

2- التكاليف المباشرة والتي تسددها الشركة المشترية out-of-pocket لعملية الاندماج.

3- أي اعتبارات مشروطة contingent والتي يمكن تحديدها في يوم الاندماج.

وفيما يلي إيضاح لكل عنصر من عناصر هذه التكلفة حتى يتيسر فهم كل ما جاء من عناصر في هذه التكاليف من مصطلحات.

ما المقصود بالمبلغ المدفوع وفقاً لإعتبارات الشركة المشترية؟

المقصود بذلك هو المبلغ النقدي المدفوع، أو القيمة الحالية العادلة للأصول المستحوذ عليها من الشركة المراد شراؤها، أو القيمة الحالية للدين من الأوراق المالية (السندات) المصدرة، أو القيمة الحالية العادلة (السوقية) لحق الملكية من الأوراق المالية (الأسهم) والتي تصدر عن طريق الشركة المشترية أو خليط من هذه الأساليب.

والسؤال التالي هو: **ما المقصود بالتكاليف المباشرة والتي تسددها الشركة من أموالها؟**

تشمل هذه التكاليف عدة تبويبات بحيث تتوقف هذه التكاليف علي طبيعة الإجراءات التي تتبع عند البدأ في عملية الاندماج، ومن تلك التكاليف: الأتعاب القانونية والأتعاب المحاسبية وأتعاب المساعدين لإتمام الاندماج ومن هؤلاء كل من قام بالتحقيق والبحث الدقيق والوساطة في البحث عن تلك الشركات المراد شراؤها وبالتالي تحديد سعر الشركة المراد شراؤها في عملية الاندماج مثل بنوك الاستثمار الممولة لمثل هذه العمليات أو التنظيمات أو الأفراد الذين يقدمون خدمات لإتمام عملية الاندماج ولذا يطلق علي هذه التكاليف **بالتكاليف المباشرة لإتمام عملية الاندماج والشراء.**

أما تكاليف التسجيل أو تكاليف إصدار الأوراق المالية التي تدفع للهيئات الرسمية والتي لها مسؤولية متابعة الاندماجات مثل SEC في الولايات المتحدة الأمريكية (وهذه هي اللجنة الفيدرالية لتبادل الأوراق المالية)، وأما الجهة المنوط بها عمليات التسجيل في مصر هي هيئة سوق المال والبورصة المصرية، **وهذه التكاليف هي:**

تكاليف غير مباشرة عند إتمام الاندماج بين المشروعات بل يتم تعويضها من إصدار الأوراق المالية (خاصة علاوة الإصدار)، ومن ثم فإن التكاليف غير المباشرة التي تسددها الشركة المشترية ومنها مرتبات الموظفين في الشركات المؤسسة والذين يشاركون في مفاوضات وإتمام عملية الاندماج ويتم معاملتها كمصروف حدث/وقع من الشركات المؤسسة والتي تسعي لإتمام الاندماج.

أما العنصر الثالث من التبويبات الخاصة بتكلفة الاندماج بين المشروعات هو ما يسمي بالاعتبارات المشروطة، **فما هي الاعتبارات المشروطة والتي تمثل تكاليف عند الاندماج؟** الاعتبارات المشروطة من التكاليف هي نقدية إضافية، أصول أخري، أو أوراق مالية يمكن إصدارها في المستقبل، ومن الشروط الخاصة للأحداث المستقبلية : مستوي محدد من العائدات (الأرباح) أو سعر للسوق محدد للأوراق المالية التي تم إصدارها لإتمام اندماج المشروعات،

وأيضاً من الاعتبارات المشروطة والتي يمكن تحديدها يوم تحقق consummation عملية الاندماج أن تكون مسجلة كجزء من التكاليف الخاصة بالاندماج

كيفية تحميل تكاليف شركة تم الاستحواذ عليها (أي تم شراؤها): Allocation Of Cost Of A Combinee

ينبغي تحميل تكلفة شراء الشركة المستحوذ عليها (المشتراة) في اندماج المشروعات علي الأصول (بخلاف الشهرة) التي تم الحصول عليها وأيضاً الالتزامات المفترضة اعتمادا علي قيمتها العادلة التقديرية في يوم الاندماج، وأي زيادة في أجمالي التكاليف عن تلك المبالغ التي تم تحميلها يتم تخصيصها وإثباتها في حساب الشهرة.

وتشمل طرق تحديد القيم العادلة في الأصول القيم الحالية لأرقام المدينون ومعظم الالتزامات، صافي القيمة التي يمكن تحقيقها مطروحاً منها الربح المناسب reasonable لمخزون الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام، والقيم التقديرية للأرض والموارد الطبيعية والأوراق المالية غير المتداولة في السوق.

الأصول غير الملموسة التالية للشركة المشتراة ينبغي الاتفاق عليها كل علي حده ويتم تقيمها بالقيمة العادلة:

- الأصول الناتجة من حقوق تعاقدية contractual (نتيجة عقود) أو حقوق قانونية legal rights مثل حق الاختراع patents، حقوق التأليف copyrights، وحقوق الامتياز franchises.

أمثلة إيضاحية:

تهدف هذه الأمثلة إيضاح الجوانب النظرية التي تم عرضها لاندماج المشروعات وفقا للتشريع والحصول علي صافي الأصول.

المثال الإيضاحي الأول:

ويتعامل هذا المثال في المحاسبة بطريقة الشراء في *حالة الاندماج نتيجة التشريع مع وجود الشهرة.*

في 31 ديسمبر 2013 اندمجت الشركة (ت) مع الشركة (أ) ، وان كل من الشركتين تتبع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتنتهي السنة المالية في نفس التاريخ، وقد أصدرت الشركة (أ) عدد 150000 سهم من أسهمها بقيمة اسمية للسهم العادي 10ج (مع العلم أن القيمة الحالية العادلة للسهم 25ج) لحملة أسهم الشركة (ت) وذلك لجميع أسهمها المصدرة من قبل وعددها 100000 سهم بدون قيمة أسمية ولكن بقيمة محددة 10ج للسهم العادي، وسددت الشركة (أ) المبالغ التالية:

أتعاب محاسبية:	
بغرض البحث عن شركة (ت) والمتوقع اندماجها	5000ج*
بغرض تسجيل لدي هيئة سوق المال لأسهم الشركة (أ)	60000ج
أتعاب قانونية:	
بغرض إتمام دمج المشروعات	10000ج*
بغرض تسجيل لدي هيئة سوق المال لأسهم الشركة (أ)	50000ج
أتعاب المساعدة لإتمام الاندماج (مثل السمسرة)	51250ج*
تكاليف طباعة الأسهم والتسجيل مع الجهات الرسمية (هيئة سوق المال)	23000ج
أتعاب تسجيل لدي هيئة سوق المال.	750ج
اجمالي	200000ج

Scanned with CamScanner

... الشركة (ت) كما يلي:

شركة (ت)	
الميزانية في 31 ديسمبر 2013 (قبل الاندماج)	
الأصـــــول	
الأصول المتداولة	1000000ج
الأصول الثابتة(صافي)	3000000ج
أصول أخري	600000ج
إجمالي	4600000ج
الخصوم وحقوق حملة الأسهم	
الخصوم المتداولة	500000ج
ديون طويلة الأجل	1000000ج
الأسهم العادية بدون قيمة أسمية وبقيمة محددة 10ج	1000000ج
علاوة الإصدار	700000ج
الفائض المحتجز	1400000
إجمالي	4600000ج

ولقد حدد مجلس إدارة شركة (أ) القيمة الحالية العادلة للأصول والخصوم التي تم الاتفاق عليها مع الشركة (ت) علي النحو التالي:

الأصول المتداولة	1150000ج
الأصول الثابتة	3400000ج
الأصول الأخرى	600000ج
الخصوم المتداولة	(500000)ج
الديون طويلة الأجل (القيمة الحالية)	(950000)ج
صافي الأصول للتابعة(ت)	3700000ج

والمطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة بدفاتر الشركة الأم (أ) لإثبات أندماج الشركة (ت) في 31 ديسمبر 2010.

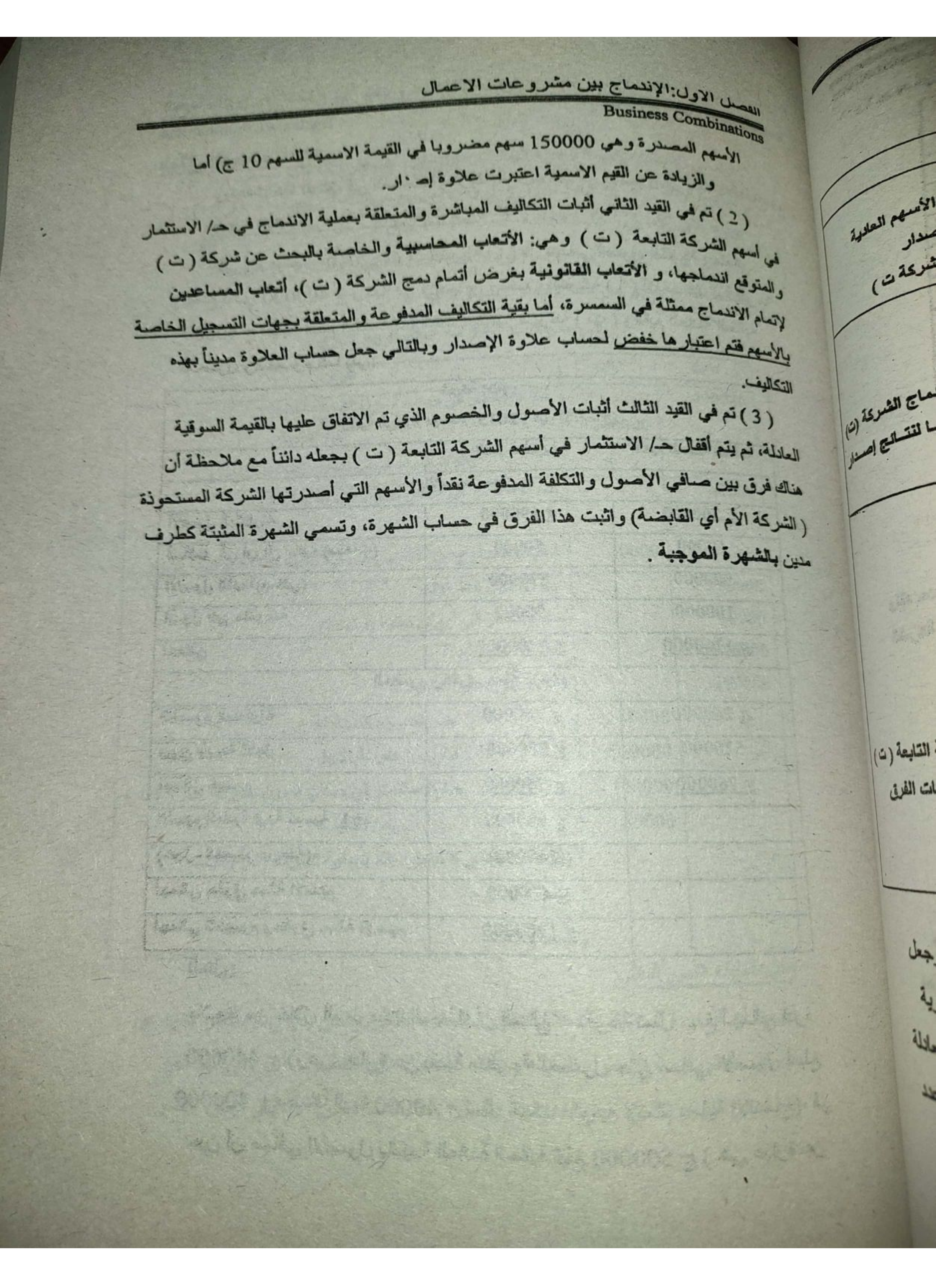
الحل:

أولاً: قيود اليومية بدفاتر الشركة (أ):

مدين	دائن	البيان
3750000		حـ/ الاستثمار في أسهم الشركة التابعة (ت)
	1500000	حـ/ رأس مال الأسهم العادية
	2250000	حـ/ علاوة الإصدار
		(اثبات الاندماج بإصدار أسهم لشراء الشركة ت)
		حـ/ الاستثمار في أسهم الشركة التابعة (ت)
66250		حـ/ علاوة الإصدار
133750		حـ / النقدية
	200000	(اثبات المدفوع من التكاليف المباشرة نتيجة اندماج الشركة (ت) ضمن حساب الاستثمار وبقية التكاليف خفضا لنتائج إصدار الأسهم).
1150000		حـ/ الأصول المتداولة
3400000		حـ/ الأصول الثابتة
600000		حـ/ الأصول الأخري
50000		حـ/ خصم من قيمة السندات بعد التقييم
116250		حـ/ الشهرة
	500000	حـ/ الخصوم المتداولة
	1000000	حـ/ ديون طويلة الأجل
	3816250	حـ/ الاستثمار في أسهم الشركة التابعة (ت)
		(تحميل أجمالي التكاليف عند تصفية الشركة (ت) واثبات الفرق لحساب الشهرة)

ملاحظات علي الحل:

(1) يلاحظ في القيد الأول تم استخدام حساب الاستثمار في أسهم الشركة التابعة وجعل مدينا وتم احتساب المبلغ في هذا الحساب علي أساس قيام الشركة (أ) المشترية بإصدار 150000 سهم عادي بقيمة اسمية للسهم 10ج ولكن القيمة السوقية العادلة للسهم 25ج ومن ثم اثبت في حساب رأس مال الأسهم بمبلغ 1500000 ج (عدد



الأسهم المصدرة وهي 150000 سهم مضروبا في القيمة الاسمية للسهم 10 ج) أما والزيادة عن القيم الاسمية اعتبرت علاوة إصدار.

(2) تم في القيد الثاني أثبات التكاليف المباشرة والمتعلقة بعملية الاندماج في حـ/ الاستثمار في أسهم الشركة التابعة (ت) وهي: الأتعاب المحاسبية والخاصة بالبحث عن شركة (ت) والمتوقع اندماجها، و الأتعاب القانونية بغرض أتمام دمج الشركة (ت)، أتعاب المساعدين لإتمام الاندماج ممثلة في السمسرة، أما بقية التكاليف المدفوعة والمتعلقة بجهات التسجيل الخاصة بالأسهم فتم اعتبارها خفض لحساب علاوة الإصدار وبالتالي جعل حساب العلاوة مديناً بهذه التكاليف.

(3) تم في القيد الثالث أثبات الأصول والخصوم الذي تم الاتفاق عليها بالقيمة السوقية العادلة، ثم يتم أقفال حـ/ الاستثمار في أسهم الشركة التابعة (ت) بجعله دائناً مع ملاحظة أن هناك فرق بين صافي الأصول والتكلفة المدفوعة نقداً والأسهم التي أصدرتها الشركة المستحوذة (الشركة الأم أي القابضة) واثبت هذا الفرق في حساب الشهرة، وتسمي الشهرة المثبتة كطرف مدين **بالشهرة الموجبة** .

المثال الإيضاحي الثاني:

ويتعامل هذا المثال في المحاسبة بطريقة الشراء لصافي الأصول في حالة الاندماج مع وجود زيادة في صفقة الشراء وشهرة سالبة.

في 31 ديسمبر 2010 أشترت الشركة (أ) كل صافي أصول الشركة (ت) بمبلغ نقدي 400000 ج رغبة في الاندماج، وسددت الشركة (أ) أتعاب قانونية قدرها 40000 ج نتيجة أتمام الاندماج، وكانت ميزانية الشركة (ت) والقيم العادلة الحالية للأصول والخصوم كما يلي:

شركة (ت)		
الميزانية في 31 ديسمبر 2013 (قبل الاندماج)		
	القيم الدفترية	القيم العادلة الحالية
الأصــــول		
الأصول المتداولة	190000 ج	200000 ج
استثمار في أوراق مالية (سندات)	50000	60000
الأصول الثابتة(صافي)	870000	900000
أصول غير ملموسة	90000	100000
اجمالي	1200000 ج	1260000 ج
الخصوم وحقوق حملة الأسهم		
الخصوم المتداولة	240000 ج	240000 ج
ديون طويلة الأجل	500000 ج	520000
أجمالي خصوم	740000 ج	760000 ج
الأسهم العادية قيمة أسمية 1ج	600000 ج	
(عجز- كخسائر مرحلة)	(140000)	
أجمالي حقوق حملة الأسهم	460000 ج	
أجمالي الخصوم وحقوق حملة الأسهم	1200000 ج	

الحل:

يلاحظ من خلال المعلومات المعطاة أن المبالغ المدفوعة تمثل مبلغ أجمالي قدره 440000 ج (وهي عبارة عن نقدية مدفوعة للحصول علي صافي الأصول بمبلغ 400000 ج مضافاً إليها 40000 ج تمثل اتعاب قانونية لإتمام عملية الاندماج)، في حين أن صافي الأصول بالقيمة العادلة الحالية تبلغ 500000 ج (هي عبارة عن

اجمالي الأصول بالقيمة العادلة الحالية 1260000 ج مطروحاً منها أجمالي الخصوم بالقيمة العادلة الحالية 760000 ج)، ومن ثم يسهم من ذلك أن اجمالي المدفوع أقل من صافي الأصول بالقمة العادلة الحالية وهذا يمثل شهرة سالبة قدرها 60000 ج وتظهر في الجانب الدائن من قيد اليومية عند أقفال حساب الاستثمار في الشركة التابعة كما سيظهر من خلال قيود اليومية التالية :

في سجلات الشركة المشترية (أ)

مدين	دائن	البيان
400000		حـ/ الاستثمار في صافي أصول الشركة التابعة (ت)
	400000	حـ/ النقدية (أثبات شراء صافي أصول الشركة ت نقداً)
40000		حـ/ الاستثمار في صافي أصول الشركة التابعة (ت)
	40000	حـ / النقدية (أثبات المدفوع من الأتعاب القانونية نتيجة اندماج الشركة (ت)).
200000		حـ/ الأصول المتداولة
60000		حـ/ استثمار في أوراق مالية (سندات)
900000		حـ/ الأصول الثابتة
100000		حـ/ الأصول غير الملموسة
	240000	حـ/ الخصوم المتداولة
	520000	حـ/ ديون طويلة الأجل
	440000	حـ/ الاستثمار في صافي أصول الشركة التابعة (ت)
	60000	حـ/ الشهرة (تحميل أجمالي التكاليف عند تصفية الشركة (ت) واثبات الفرق لحساب الشهرة)

ملاحظات على الحل:

لوحظ أن الشهرة السالبة تلك التي تظهر بالجانب الدائن والتي ينبغي التخلص منها عن طريق خفض قيمة الأصول الثابتة وكذلك الأصول غير الملموسة (والتي لها عمر افتراضي طويل الأجل وهي ما تشبه الأصول الثابتة مثل حق الامتياز وحق النشر

وحق الاختراع) بأتباع النسبة والتناسب بين قيمة هذه الأصول والتي يبدو وأن قيمتها العادلة الحالية مُبالغ فيها وذلك علي النحو التالي:

حيث أن قيمة الشهرة السالبة تبلغ 60000 ج فيتم تقسيم هذا المبلغ بين رقمي الأصول الثابتة 900000 ج و الأصول غير الملموسة 100000 ج (حيث مجموع الرقمين 1000000 ج، فيتم تحديد ما ينبغي خفض الأصول الثابتة به وكذلك الأصول غير الملموسة) نصيب الأصول الثابتة = 60000 X (900000 /1000000) = 54000 ج

نصيب لأصول غير الملموسة = 60000 X (100000/1000000) = 6000 ج.

وبالتالي ينبغي أن تظهر الأصول الثابتة في الميزانية بعد الاندماج للشركتين بالمبلغ التالي:

900000 ج – 54000 ج = 846000 ج.

وتكون قيمة الأصول غير الملموسة والتي تظهر في الميزانية بعد الاندماج للشركتين بالمبلغ التالي:

100000 ج – 6000 ج = 94000 ج.

أمثلة إيضاحية إضافية:

تهدف هذه الأمثلة إيضاح الجوانب النظرية التي تم عرضها لاندماج المشروعات وفقا للتشريع وبغرض التوحيد والحصول علي صافي الأصول.

المثال الإيضاحي الثالث:

ظهرت ميزانيتي الشركتين (أ) و (ب) في 31 ديسمبر 2013 علي النحو التالي:

ميزانية الشركتين (أ) و (ب) **في 31 ديسمبر 2013 (قبل أتمام الاندماج)**		
	شركة (أ)	**شركة (ب)**
الأصـــــــــــــول		
الأصول المتداولة	600000 ج	400000 ج
الأصول الثابتة (صافي)	1800000	1200000
أصول أخري	400000	300000
أجمالي الأصول	2800000 ج	1900000 ج
الخصوم وحقوق حملة الأسهم		
الخصوم المتداولة	400000 ج	300000 ج
ديون طويلة الأجل	500000	200000
الأسهم العادية بقيمة أسمية للسهم 10ج	430000	620000
علاوة الإصدار	300000	400000
الفائض المحتجز	1170000	380000
أجمالي الخصوم وحقوق الملكية	2800000 ج	1900000 ج

وكانت القيمة العادلة الحالية للخصوم للشركتين تساوي القيمة الدفترية المثبتة ، لكن القيمة العادلة الحالية للأصول للشركتين (أ) و (ب) علي التوالي كما يلي: 800000 ج، 500000 ج للأصول المتداولة، 2000000 ج، 1400000 ج للأصول الثابتة، 500000 ج، 400000 ج للأصول الأخرى.

وفي 31 ديسمبر تمت موافقة حملة الأسهم في الشركتين علي اتمام الاندماج بغرض التوحيد Statutory Consolidation وأصدرت الشركة الأم (الجديدة) 74000 سهم بقيمة اسمية 60 ج للسهم اعتمادا علي القيم التي تم التفاوض بشأنها للأصول الصافية والمتعارف عليها والشهرة وكانت علي النحو التالي وحسب الاتفاق:

	شركة (أ)	شركة (ب)
القيمة العادلة الحالية لصافي الأصول: للشركة (أ) 800000ج+2000000ج+500000ج – 400000ج – 500000ج =	2400000ج	
للشركة (ب) 500000ج+1400000ج+400000ج – 300000ج – 200000ج =		1800000ج
الشهرة	180000	60000
صافي الأصول بالقيمة العادلة	2580000 ج	1860000 ج
عدد الأسهم العادية للشركة الجديدة والتي تطرح لحملة الأسهم في الشركتين بقيمة اسمية للسهم العادي 60 ج	43000 سهم	31000 سهم

وحيث أن حملة الأسهم في الشركة (أ) قد حصلوا بناء علي الاتفاق علي عدد من الأسهم يعادل 58% (43000 من أجمالي 74000 سهم)، فهذا يبين أن الشركة الأم هي (أ) (المشترية والراغبة في اندماج الشركة (ت) لها)، وبفرض أن الشركة الجديدة سددت تكاليف اندماج قدرها 200000 ج (منها أتعاب محاسبية وللوسطاء 110000 ج والباقي لإجراءات تسجيل وإصدار الأسهم)،

<u>المطلوب</u>: إعداد قيود اليومية في سجلات الشركة الجديدة في 31 ديسمبر 2008.

الحل: قيود اليومية في سجلات الشركة الجديدة في 31 ديسمبر 2010

مدين	دائن	بيان
4440000		حـ/ الاستثمار في الأسهم العادية للشركة (أ) والشركة (ث)
	4440000	حـ/ رأس مال الأسهم العادية
		(اثبات اندماج الشركتين (أ) و (ب) بطريقة الشراء لعدد من الأسهم العادية 74000 وقيمة اسمية للسهم 60 ج)
110000		حـ/ الاستثمار في الأسهم العادية للشركة (أ) والشركة (ث)
90000		حـ/ رأس مال الأسهم العادية
	200000	حـ/ النقدية
		(اثبات المدفوع من تكاليف الاندماج وقدرها 110000 ج واعتبار الباقي والذي يخص تسجيل وإصدار الأسهم الجديدة خفضاً لرأس مال الأسهم العادية)
1100000		حـ/الأصول المتداولة
3200000		حـ/ الأصول الثابتة
800000		حـ/ أصول اخري
850000		حـ/ الشهرة
	700000	حـ/ الخصوم المتداولة
	700000	حـ/ ديون طويلة الأجل
	4550000	حـ/ الاستثمار في الأسهم العادية للشركة (أ) والشركة (ث)
		(تحميل تكاليف الاستثمار للأصول والخصوم المتفق عليها بالقيم العادلة السوقية للشركة التابعة ب والقيم المسجلة والمرحلة للشركة الجديدة)

ملاحظات علي الحل:

تم أحتساب قيمة الشهرة علي النحو التالي:

أجمالي تكاليف الاستثمار (4440000 + 110000)	4550000
مطروحاً منه:	
- القيمة االدفترية لصافي أصول الشركة (أ)	(1900000)
- القيمة الحالية لصافي أصول الشركة(ب)	(1800000)
قيمة الشهرة	850000 ج

أسئلة وتمارين وحالات للمراجعة

أولاً: أسئلة الصواب والخطأ:

اكتب كلمة (صواب) أو (خطأ) بجوار كل عبارة من العبارات الآتية، وفي حالة العبارة (الخطأ) اكتب العبارة الصواب:

1- جميع التكاليف المترتبة علي عملية الاندماج يمكن اعتبارها مصاريف وفقاً لرؤية الشركة المشترية للشركة المستحوذة عليها.

2- الاعتبارات المشروطة والتي يمكن تحديدها في يوم الاندماج تعتبر جزء من التكاليف الكلية للشركة المستحوذة عند الاستثمار في الشركة المستحوذة عليها.

3- الزيادة المدفوعة لشراء مشروع للاندماج يتم إدخالها في حساب علاوة الإصدار في سجلات الشركة المشترية.

4- الاندماج الأفقي يتضمن الشركات المؤسسة في صناعات متنوعة.

5- في حالة الاندماج وفقاً للتشريع يتم تصفية جميع الشركات ما عدا أحد المؤسسين.

6- قد يتأثر اندماج المشروعات من خلال عرض المناقصة التي تتقدم بها الشركة المستحوذة علي الأسهم العادية للشكة المستحوذ عليها.

7- القيم المسجلة والمرحلة لصافي الأصول للشركة المستحوذة عليها يتم إهمالها عند المحاسبة عن عملية الاندماج.

8- جزء من تكاليف الشركة المستحوذ عليها يحمل علي الأصول الملموسة وغير الملموسة والتي يمكن تحديدها والناتجة عن أنشطة البحث والتطوير للشركة المستحوذ عليها.

9- الذي يطرح الأسهم العادية في عملية اندماج الشركات دائماً ما تكون الشركة المشترية.

ثانياً:الأسئلة متعددة الإجابات:

1- توجد طريقتين لترتيب الاندماجات بين المشروعات والتي تبدأ بعمليات متشابه بمعرفة الشركة المشترية وهما:

(أ) الاندماج نتيجة التشريع والتوحيد نتيجة التشريع.

(ب) الاندماج نتيجة التشريع والاستحواذ علي الأسهم العادية.

(جـ) والاستحواذ علي الأسهم العادية والاستحواذ علي صافي الأصول.

(د) والتوحيد نتيجة التشريع و والاستحواذ علي الأسهم العادية.

2- تسمي مشروعات الأعمال التي تدخل في الاندماج بين المشروعات أي من الآتي:

(أ) الشركات المندمجة.

(ب) الشركات الملتحقة.

(جـ) الشركات المؤسسة.

(د) الشركات المشترية.

3- أي من الآتي لا يدخل ضمن تكاليف الشركة المشترية عند شراء الشركة المستحوذ عليها في عملية اندماج المشروعات؟

(أ) القيمة الحالية لدين السندات المصدرة بمعرفة الشركة المشترية عند الاندماج.

(ب) تكاليف إصدار دين السندات المصدرة بمعرفة الشركة المشترية عند الاندماج.

(جـ) أتعاب الوساطة للبنك المستثمر عند الاندماج.

(د) الاعتبارات المشروطة والتي يمكن تحديدها في تاريخ الاندماج.

4- التكاليف المباشرة من اموال الشركة القابضة هي جزء من تكاليف الشركة المشتراة والتي

لا تتضمن أي من الآتي:

(أ) الأتعاب القانونية لتسجيل الأوراق المالية المصدرة عن طريق الشركة المشترية.

(ب) أتعاب الوسطاء.

(جـ) الأتعاب القانونية لعقد الاندماج.

(د) أتعاب شركات المحاسبة للتحقيقات المبدئية للاندماج للشركة المراد شراؤها

5- كل من الشركتين (س) و (ص) من الشركات المملوكة ملكية عامة وتخطط كل منهما على الاندماج، وباعتبار أن الشركة (س) هي الشركة التي تسعي للبقاء. أي من الآتي يعتبر أحد متطلبات الاندماج؟

(أ) ينبغي موافقة هيئة سوق المال علي الاندماج.

(ب) ينبغي لحملة الأسهم في الشركة (ص) الحصول علي أسهم عادية من أسهم الشركة (س)

(جـ) ينبغي موافقة الدائنون بالشركة (ص)

(د) ينبغي موافقة أعضاء مجلس الإدارة في كل من الشركتين علي إتمام الاندماج.

ثالثاً: التمارين:

التمرين الأول :

في 1 مايو 2010 أستحوذت شركة (أ) علي صافي الأصول كلها من الشركة (ب) بمبلغ 550000 ج نقداً بالإضافة الي ورقة دفع بمبلغ 500000 ج (فائدة 10% تستحق أول مايو 2013)، وتوجد فائدة أجمالية قدرها 250000 ج مستحقة في أول مايو 2012، ومعدل الفائدة الحالي لأوراق الدفع 12%. وكانت ميزانية الشركة (ب) والقيمة العادلة الجارية للأصول والخصوم التي تم تحديدها في تاريخ الاندماج كما يلي:

شركة (ب) الميزانية في 1 مايو 2013 (قبل الاندماج)		
الأصـــــــــــول	القيمة المسجلة	القيمة الحالية العادلة
الأصول المتداولة	600000ج	630000 ج
الأصول الثابتة (صافي)	900000	950000
أصول غير ملموسة (صافي)	40000	50000
أجمالي الأصول	1540000 ج	
الخصوم وحقوق حملة الأسهم		
الخصوم المتداولة	300000 ج	300000 ج
ديون طويلة الأجل	200000	230000
الأسهم العادية، قيمة أسمية للسهم 10 ج	300000	
علاوة الإصدار	400000	
الفائض المحتجز	340000	
أجمالي الخصوم وحقوق حملة الأسهم	1540000 ج	

وكانت الأتعاب القانونية المدفوعة بمعرفة الشركة (أ) 24430 ج في أول مايو 2008، (القيم الحالية لجنيه واحد بفائدة 12% هي 567427.)

المطلوب: إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات استحواذ الشركة (أ) علي الشركة (ب)

التمرين الثاني :

تضمنت ميزانية الشركة التابعة (ت) في 31 يناير 2014 أجمالي اصول متداولة 200000 ج ؛ الأصول الأخري 1600000 ج؛ الخصوم المتداولة 160000 ج ؛ ديون طويلة الأجل 480000 ج ؛ رأس مال الأسهم العادية 200000 ج (20000 سهم، 20 ج) ؛ وأن العائد المحتجز 960000 ج ، وفي نفس التاريخ تم أندماج الشركة (ت) مع الشركة (ق) القابضة وقد أصدرت الشركة (ق) 70000 سهم من أسهمها العادية وبقيمة أسمية للسهم 2 ج (القيمة الحالية العادلة للسهم الوأحد 40 ج) لحملة الأسهم للشركة التابعة (ت) مقابل أستبدالها بجميع أسهم الشركة التابعة، وأن القيمة الحالية للخصوم بالشركة التابعة تعادل نفس القيمة الدفاترية أما القيمة الحالية للأصول المتداولة والأصول الأخري (الملموسة) هي 240000 ج و 1700000 ج علي التوالي، وكانت التكاليف المباشرة والمدفوعة من الشركة (أ) القابضة لأتمام اجراءات الاندماج 80000 ج وتكاليف التسجيل وأصدار الأسهم 140000 ج .

والمطلوب:

أجراء قيود اليومية اليومية اللازمة بدفاتر الشركة القابضة لإثبات عملية الاندماج.

التمرين الثالث :

كانت الميزانية الخاصة بالشركة (ت) في أول يناير 2014 كما يلي:

شركة (ب)
قائمة المركز المالي في 1 يناير 2014

الأصـــول	
النقدية	20000
الأصول المتداولة الأخرى	140000
صافي الأصول الثابتة	740000
اجمالي الأصـــول	900000 ج
الخصـــوم وحقوق حملة الأســـهم	
الخصوم المتداولة	80000
الديون طويلة الأجل	200000
راس مال الأسهم 2 ج قيمة اسمية للسهم الواحد	180000
علاوة الإصدار	120000
العائدات المحتجزة	320000
اجمالي الخصـــوم وحقوق حملة الأســـهم	900000 ج

وفي اول يناير 2014 سددت الشركة المشترية للشركة (ب) مبلغ 700000 ج لصافي قيمة أصول الشركة (ب) لإتمام عملية الاندماج ، وكانت القيمة الدفترية للأصول والخصوم بالشركة (ب) هي نفس قيمتها العادلة في السوق، وأن صافي الأصول الثابتة وقيمة اليون طويلة الأجل هي 920000 ج و 190000 ج علي التوالي، وسددت الشركة المشترية (الشركة القابضة) مايلي:

10000 اتعاب قانونية، 70000 ج اتعاب البحث عن الشركة (ب) ، 20000 ج أتعاب شركة المراجعة للشركة (ب) (أجمالي تكاليف الإندماج من قانونية والبحث والمراجعة 100000 ج)

المطلوب:

احتساب قيمة الشهرة وقيود اليومية اللازمة في هذه الحالة من الاندماج.

التمرين الرابع :

في أول يناير 2014 ظهرت ميزانية الشركة التابعة (ت) كما يلي:

شركة (ت) الميزانية في أول يناير 2014			
الأصـــــول		الخصوم وحقوق حملة الأسهم	
300000ج	الأصول المتداولة	200000 ج	الخصوم المتداولة
600000	الأصول الثابتة	300000	ديون طويلة الأجل
100000	الأصول الأخري	100000	رأس مال الأسهم
		400000	العائدات المحتجزة
1000000 ج		1000000 ج	

وأصدرت الشركة المشترية في نفس التاريخ سندات بقيمة اسمية 700000 ج 6% 20- سنة لحين سداد قيمة السندات وبقيمة حالية للسندات 625257 ج للشركة المشتراه وذلك نظير صافي اصولها، وأن القيمة الحالية العادلة للخصوم تساوي القيمة الدفترية لهذه الخصوم، في حين القيمة العادلة للأصول للشركة التابعة (ت) كما يلي:

320000 ج الأصول المتداولة، 680000ج الأصول الثابتة، 120000 ج الأصول الأخري، وقد سددت الشركة المشترية المبالغ التالية: 80000 ج أتعاب محاسبية وقانونية وأتعاب البحث، 110000 ج تكاليف تسجيل السندات.

المطلوب:

إعداد قيود اليومية اللازمة في أول يناير 2010 بدفاتر الشركة المشترية لإثبات أستحواذ الشركة علي صافي اصول الشركة (ت).

التمرين الخامس :

في أول ابريل 2014 أصدرت الشركة المشترية (م) 100000 سهم عادي من أسهمها بقيمة أسمية 1 ج مع العلم أن القيمة السوقية لهذا السهم 5 ج) وذلك مقابل صافي الأصول المستحوذ عليها من الشركة التابعة (ت)، وسددت الشركة المشترية (م) في نفس التاريخ التكاليف المباشرة التالية والخاصة بإتمام عملية الشراء (بغرض الاندماج) ما يلي: 70000 ج مقابل أتعاب الوساطة والمحاسبين والإجراءات القانونية، 50000 ج مقابل إجراءات التسجيل بالبورصة وسوق الأوراق المالية (إجمالي هذه التكاليف 120000 ج).

وكانت الميزانية الخاصة بالشركة (ت) والقيمة العادلة للأصول والخصوم كم يلي:

ميزانية الشركة (ت)
في اول أبريل 2014 (قبل الاندماج)

	القيمة الدفترية	القيمة الحالية
الأصـــــــــول		
الأصول المتداولة	200000 ج	260000 ج
الأصول الثابتة (بالصافي)	400000	480000
الأصول الأخرى	140000	150000
أجمالي الأصـــــــــول	740000 ج	
الخصوم وحقوق حملة الأسهم		
الخصوم المتداولة	80000 ج	80000 ج
الديون طويلة الأجل	260000	260000
رأس مال الأسهم	150000	
العائدات المحتجزة	250000	
أجمالي الخصوم وحقوق حملة الأسهم	740000 ج	

المطلوب:

إجراء قيود اليومية بدفاتر الشركة الأم لإثبات المعلومات الواردة في الاتفاق.

التمرين السادس :

في أول يناير 2014 أشترت الشركة الأم (م) صافي جميع الأصول الخاصة بالشركة (ت) ما عدا النقدية بمبلغ 560000 ج وسددت أتعاب قانونية لمكتب محاماه بلغت 60000 ج وكانت الميزانية الخاصة بالشركة المشتراه (ت) والقيمة الحالية للأصول والخصوم كما يلي:

ميزانية الشركة (ت) في أول يناير 2014 (قبل الاندماج)		
	القيمة الدفترية	القيمة الحالية
الأصـــــــول		
النقدية	40000 ج	
الأصول المتداولة الأخري	280000 ج	300000 ج
الأصول الثابتة (بالصافي)	760000	780000
الأصول الأخري	120000	130000
أجمالي الأصـــــــول	1200000 ج	
الخصوم وحقوق حملة الأسهم		
الخصوم المتداولة	620000 ج	620000 ج
راس مال الأسهم بقيمة اسمية 1 ج	250000	
العائدات المحتجزة	330000	
أجمالي الخصوم وحقوق حملة الأسهم	1200000 ج	

المطلوب:

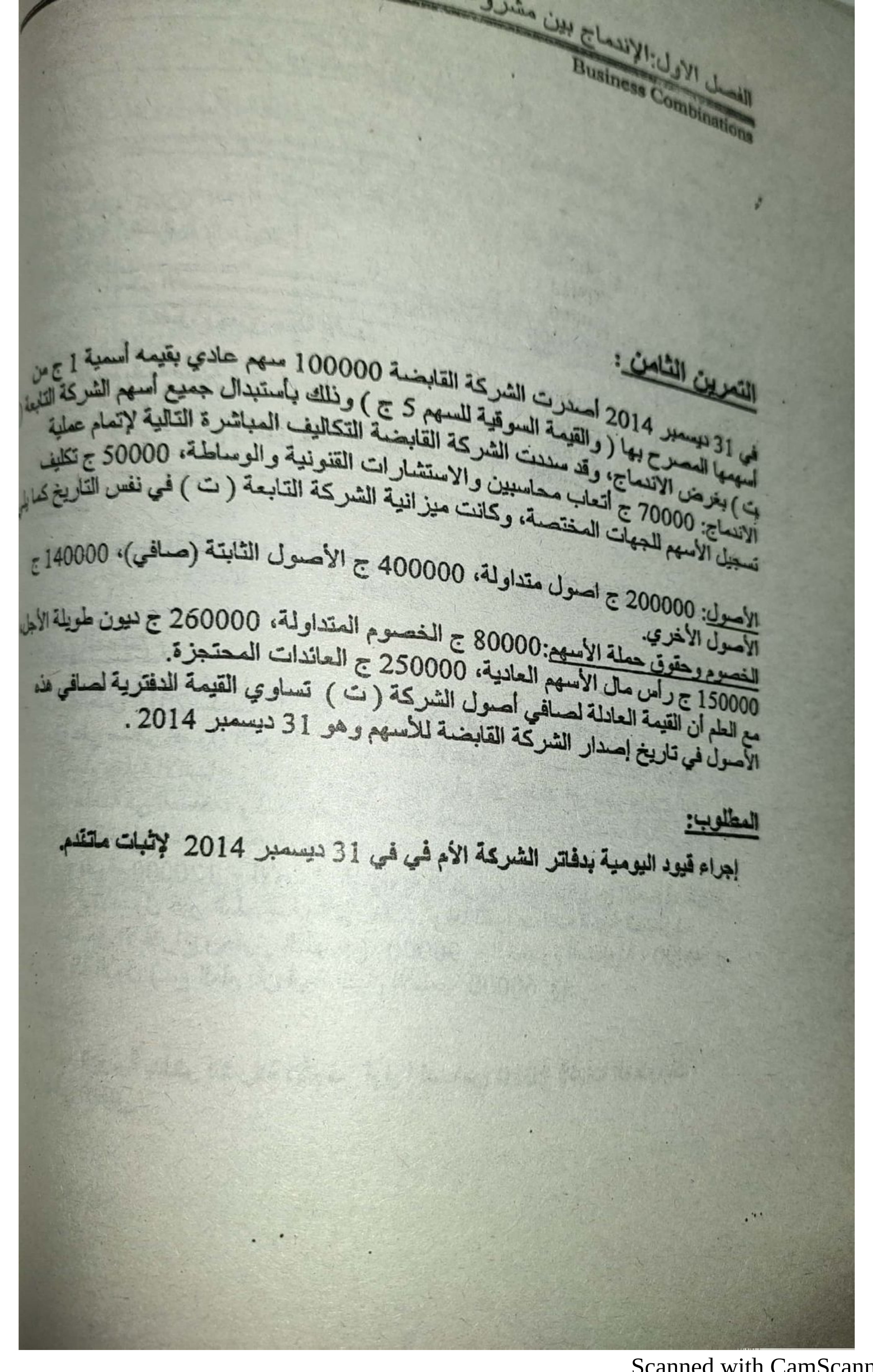
إجراء قيود اليومية بدفاتر الشركة الأم في أول يناير 2010 لإثبات المعلومات الواردة في الاتفاق.

التمرين السابع :

في أول أغسطس 2014 سددت الشركة المشترية (القابضة) مبلغ 160000 ج للحصول علي صافي أصول الشركة (ت) ماعدا النقدية، كما سددت أجمالي تكاليف مباشرة لإتمام عملية الاندماج وقدرها 10000 ج ، ولم تكن هناك أي اشتراطات أو أعتبارات خاصة في الصفقة، وكانت القيمة الحالية لصافي الأصول الخاصة بالشركة (ت) في هذا التاريخ كما يلي:
10000 ج نقدية، 120000 ج الأصول المتداولة الأخري، 150000 ج الأصول الثابتة ، 50000 ج الأصول غير الملموسة والتي حددت وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها (مثل حق الاختراع وحقوق التأليف)، 90000 ج الخصوم المتداولة ، 50000 ج الديون طويلة الأجل (مع العلم بأن قيمة الدين الأسمية 60000 ج).

المطلوب:

إجراء قيود اليومية بدفاتر الشركة الأم في أول أغسطس 2010 لإثبات المعلومات الواردة في الاتفاق.



التمرين الثامن :

في 31 ديسمبر 2014 أصدرت الشركة القابضة 100000 سهم عادي بقيمه أسمية 1 ج من أسهمها المصرح بها (والقيمة السوقية للسهم 5 ج) وذلك بأستبدال جميع أسهم الشركة التابعة (ت) بغرض الاندماج، وقد سددت الشركة القابضة التكاليف المباشرة التالية لإتمام عملية الاندماج: 70000 ج أتعاب محاسبين والاستشارات القنونية والوساطة، 50000 ج تكليف تسجيل الأسهم للجهات المختصة، وكانت ميزانية الشركة التابعة (ت) في نفس التاريخ كما يلي

الأصول: 200000 ج اصول متداولة، 400000 ج الأصول الثابتة (صافي)، 140000 ج الأصول الأخري.

الخصوم وحقوق حملة الأسهم:80000 ج الخصوم المتداولة، 260000 ج ديون طويلة الأجل، 150000 ج رأس مال الأسهم العادية، 250000 ج العائدات المحتجزة.

مع العلم أن القيمة العادلة لصافي أصول الشركة (ت) تساوي القيمة الدفترية لصافي هذه الأصول في تاريخ إصدار الشركة القابضة للأسهم وهو 31 ديسمبر 2014 .

المطلوب:

إجراء قيود اليومية بدفاتر الشركة الأم في في 31 ديسمبر 2014 لإثبات ماتقدم.

الفصل الثاني

القوائم المالية الموحدة في تاريخ الإندماج

Combined Financial Statements on the Date of Combination

الأهداف التعليمية للفصل:

بمجرد الأنتهاء من هذا الفصل ينبغي علي الدارس ان يكون علي دراية والإلمام بالنقاط التالية:

- مقدمة
- طبيعة القوائم المالية.
- مفهوم التحكم/السيطرة وعلاقته بالملكية كأساس للقوائم المالية.
- إعداد القوائم المالية في حالتي الملكية الكاملة والملكية الجزئية للشركات التابعة.
- طبيعة حصة الأقلية (عدم السيطرة) وتحديد قيمتها.
- ضرورة المحاسبة Push-down accounting عن وجود قوائم مالية منفصلة للشركات التابعة.
- الأمثلة الإيضاحية لتطبيق الجوانب المحاسبية.
- الأسئلة والتمارين للمراجعة في نهاية الفصل.

الفصل الثاني
القوائم المالية الموحدة في تاريخ الإندماج

مقدمة:
تظهر العلاقات بين الشركة القابضة (الأم) والشركة التابعة عندما يحصل مستثمر (وهذا المستثمر يقصد به الشركة القابضة) علي حصة للسيطرة في التحكم في الشركة المستثمر فيها (باعتبارها شركة تابعة) مع استمرار الشركة التابعة علي انفصالها كوحدة قانونية مستقلة، وأن الالتزام بالاعتبارات القانونية في مثل هذا الإندماج بين المشروعات يتطلب إصدار قوائم مالية منفصلة لكل من الشركة الأم والشركة التابعة، وغالباً ما يكون مثل هذا الالتزام القانوني هو تغاضي عن العلاقات القائمة بين الشركة الأم والشركة التابعة.

وتعتبر الشركة القابضة والشركات التابعة لها وحدة اقتصادية واحدة، ووفقا لهذه الحقيقة يتم إعداد قوائم مالية موحدة لكي يتم إقرار الموقف المالي ونتائج عمليات التشغيل للشركة القابضة والشركات التابعة نظرا لأنهم يشكلون وحدة محاسبية واحدة.

طبيعة القوائم المالية الموحدة:

تعتبر القوائم المالية الموحدة في حالات الإندماج بين شركتين شبيهة لتلك القوائم الموحدة للمركز الرئيسي والفروع عند دراسة محاسبة الفروع، فيتم جمع البنود المتشابهة من الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات للشركة القابضة مع نفس البنود المشابهة من الشركات التابعة، أما العمليات الداخلية بين الشركة القابضة والشركات التابعة وكذلك الأرصدة بينهم فيتم استبعادها (وذلك بإلغاء الرصيد المدين مقابل الرصيد الدائن بسبب هذه المعاملات بين الطرفين)، أما المبالغ بالبنود النهائية والمتشابهة فهي تظهر في القوائم الموحدة في كل من القوائم المالية التالية : (1) قائمة المركز

المالي الموحدة و(2) قائمة الدخل الموحدة و(3) قائمة حقوق حملة الأسهم الموحدة و(4) قائمة التدفقات النقدية الموحدة.

لذلك يتطلب الوضع القانوني للوحدات التي تعمل منفصلة سواء الشركة القابضة أو الشركة التابعة ... ضرورة الاستبعاد للمعاملات الداخلية عند إعداد القوائم الموحدة لهما والتي تعتبر بصفة عامة أكثر أهمية وضرورة ملزمة عند إعداد القوائم الموحدة (وفي بعض الحالات قد تسمي القوائم المالية المجمعة).

ويتبادر لذهن الدارس سؤالاً: هل ينبغي الإندماج لجميع الشركات التابعة؟

وتحت عنوان " الإندماج لجميع ما يتم تملكه بالأغلبية من شركات تابعة" وفقاً للإصدار رقم 94 من FASB والذي صدر في 1987 فإنه يتطلب تقريباً الإندماج لجميع الشركات التابعة وذلك للقوائم المالية في السنوات المالية المنتهية بعد 15 ديسمبر 1988 ، أما الشركات التابعة التي لا يتم السيطرة عليها فهي معفاة من الإندماج.

مفهوم التحكم/السيطرة وعلاقته بالملكية كأساس للقوائم المالية:

المقصود بحصة التحكم أو السيطرة من الناحية التقليدية، هو أن المستثمر (ممثل في الشركة القابضة) يتملك بشكل مباشر أو غير مباشر لأكثر من 50% من الأسهم العادية المملوكة للشركة المستثمر فيها واعتبار ذلك مطلب كدليل لسيطرة الشركة القابضة للعلاقة بين هذه الشركة والشركة التابعة لها، وبالرغم من وجود مثل هذه الملكية للأسهم العادية إلا أن هناك من الاعتبارات ما يمنع الشركة القابضة من التحكم الفعلي في الشركة التابعة، فالشركة التابعة والتي تكون تحت التصفية أو يعاد تنظيمها بحكم من المحكمة وتخضع لإشراف وخطوات الإفلاس لا يتم التحكم فيها عن طريق الشركة القابضة لهذه الشركة، وأيضاً الشركة التابعة الأجنبية في بلد وتتميز بالإنتاج الوفير أو لها قيود علي ضريبة الدخل فهي تخضع لسلطات الدولة الأجنبية وليس في الموقع الجغرافي للشركة القابضة وبالتالي لا تتحكم فيها الشركة القابضة.

إذا كان الأقلية من حملة الأسهم في الشركة التابعة لهم الحق بشكل فعال للمشاركة في الأنشطة المالية والتشغيلية في الشركة التابعة وبشكل طبيعي للعمل، فإنه لا يتم دمج القوائم المالية للشركة

التابعة مع تلك القوائم الخاصة بالشركة القابضة، ولكن من الأهمية بمكان معرفة أن تحكم الشركة القابضة للتابعة في هذه الحالة قد يتحقق بشكل غير مباشر.

لكن ما هو الانتقاد أو الانتقادات الموجه إلي المفهوم التقليدي للتحكم أو السيطرة؟

يلاحظ أن العديد من المحاسبين ينتقدون المفهوم التقليدي للتحكم والذي يركز علي الشكل القانوني، ويوضح هؤلاء المحاسبين الوضع الذي يتملك فيه المستثمر لأقل من 50% من الأسهم العادية وقد يتحكم في الشركة التابعة في حالة إن المتبقي من أسهم لحملة الأسهم منتشرين بين عدد كبير من حملة الأسهم والذين لا يحضرون أي اجتماع أو يعطوا تفويض عن طريق توكيل، ويمكن أن يكون التحكم في الشركة التابعة فعال إذا كان الأفراد الذين يشكلون إدارة الشركة القابضة يتملكون عدد كبير من أسهم الشركة التابعة أو يستحوذون علي توكيلات من حملة أسهم الشركة التابعة.

وتطالب اللجنة الفيدرالية لتبادل الأوراق المالية SEC في الولايات المتحدة الأمريكية الشركات الخاضعة لها بالتركيز علي الحالة الاقتصادية من خلال الشكل القانوني لكي يتم تبني سياسة الإندماج، ولقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB مذكرة للمناقشة تحت عنوان " تحليل الموضوعات المتعلقة بسياسات وإجراءات الإندماج "، وهذه المذكرة تعاملت بشكل مطول مع سؤال الملكية (الشكل القانوني) بخلاف التحكم أو السيطرة (الشكل الجوهري الاقتصادي).

تعريف التحكم وفقاً لاقتراح FASB :

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في 1999 نشرة معدلة للاقتراح الخاص بالتعريف بالتحكم بأنه " أمكانية عدم مشاركة الشركة القابضة في اتخاذ القرار يمكنها من توجيه الأنشطة الخاصة بالشركة التابعة واستخدام تلك القوة في زيادة الأرباح التي تحركها وتحد من الخسائر التي تعاني منها بسبب الشركة التابعة، وتشير هذه النشرة الي مزيد من التفسير لوجود التحكم بأنه أمر مسلم به إذا كانت الشركة القابضة ومعها الشركات التابعة تخضع لأي من الحالات التالية:

(أ) أن الشركة القابضة لها حصة تصويت كأغلبية في انتخابات المجلس الذي يحكم الشركة أو الحق في تعيين الغالبية من أعضاء المجلس.

(ب) أن الشركة القابضة لها حصة كبيرة حتى ولو انها أقلية في التصويت في مجلس الإدارة ولا يوجد أي شريك أو مجموعة من الشركاء لها حصة تصويت.

إعداد القوائم المالية في حالتي الملكية الكاملة والملكية الجزئية للشركات التابعة:

أولاً: الإندماج للشركة التابعة والمملوكة ملكية كاملة في تاريخ الإندماج:

في هذه الحالة لا يوجد اثر للسؤال الخاص بالتحكم من عدمه نظراً لأن الملكية للشركة التابعة كاملة أي 100%، ولإيضاح العديد من النقاط السابقة يمكن عرض المثال الإيضاحي التالي:

المثال الإيضاحي الأول:

بافتراض في 31 ديسمبر 2013 أن الشركة (أ) أصدرت 10000 سهم من أسهمها بقيمة أسمية للسهم الواحد 10 ج (مع العلم أن القيمة العادلة الحالية للسهم 45 ج) لحملة الأسهم في الشركة (ت) وذلك مقابل جميع الأسهم العادية ذات القيمة الاسمية للسهم 5 ج والمملوكة في الشركة (ت) وذلك دون أي اشتراطات خاصة وكانت التكاليف المدفوعة بمعرفة الشركة (أ) وتخص الإندماج قد بلغت 85000 ج ممثلة في الآتي:

- أتعاب قانونية ووساطة لإتمام الإندماج 50000 ج
- تكاليف مرتبطة بالتسجيل في هيئة سوق المال 35000 ج

وتم الاتفاق علي استمرار الشركة (ت) علي أن تكون مملوكة ملكية كاملة للشركة (أ)، وأن كل من الشركتين تطبقان المبادئ المحاسبية وتنتهي السنة المالية في 31 ديسمبر من كل عام وكانت القوائم المالية للشركتين علي النحو التالي وذلك قبل عملية الإندماج:

القوائم المالية للشركتين (أ) و (ت) منفصلتين وقبل الاندماج
في 31 ديسمبر 2013

قوائم الدخل	الشركة (أ)	الشركة (ت)
الإيرادات:		
صافي المبيعات	990000 ج	600000 ج
إيراد الفوائد	10000	-0-
أجمالي الإيرادات	1000000 ج	600000 ج
التكاليف والمصروفات:		
تكلفة البضاعة المباعة	635000	410000
مصروفات التشغيل	158333	73333
مصروف الفوائد	50000	30000
مصروف ضرائب الدخل	62667	34667
أجمالي التكاليف والمصروفات	906000 ج	548000 ج
صافي الدخل (الربح)	94000 ج	52000 ج
قوائم الأرباح المحتجزة		
الأرباح المحتجزة، في بداية السنة	65000 ج	100000 ج
يضاف + صافي الدخل (الربح)	94000	52000
المجموع	159000	152000
يطرح (-) التوزيعات	25000	20000
الأرباح المحتجزة، في نهاية السنة	134000 ج	132000 ج
الميزانيات		
الأصـــــــــــول		
النقدية	100000 ج	40000 ج
المخزون	150000	110000
الأصول المتداولة الأخرى	110000	70000
أوراق قبض من الشركة (ت)	25000	-0-
الأصول الثابتة (صافي)	450000	300000
حق الاختراع (صافي)	-0-	20000
مجموع الأصول	835000 ج	540000 ج
الخصوم وحقوق حملة الأسهم		
أوراق دفع للشركة (أ)	-0-	25000 ج
ضرائب دخل مستحقة	26000 ج	10000
خصوم أخري	325000	115000
راس مال الأسهم العادية- 10 ج	300000	-0-
راس مال الأسهم العادية- 5 ج	-0-	200000
علاوة الإصدار	50000	58000
الأرباح المحتجزة	134000	132000
مجموع الخصوم وحقوق حملة الأسهم	845000 ج	540000 ج

وكانت قيمة الأصول والخصوم العادلة الحالية هي نفس القيم المقدمة من الشركة (ت) ماعدا الأصول الثلاثة التالية والتي كانت قيمتها العادلة الحالية هي:

- المخزون 135000 ج
- الأصول الثابتة 365000 ج
- حق الاختراع (صافي) 25000 ج.

المطلوب:

أولاً: إعداد قيود اليومية اللازمة بدفاتر الشركة القابضة (أ)،

ثانياً: تصوير الحسابات التالية: حـ/ النقدية، حـ/ الاستثمار في الشركة (ت)، حـ/ رأس مال الأسهم للشركة (أ)، حـ/ علاوة الإصدار بالشركة (أ)

ثالثاً: إعداد ورقة العمل للميزانية الموحدة.

الحل:

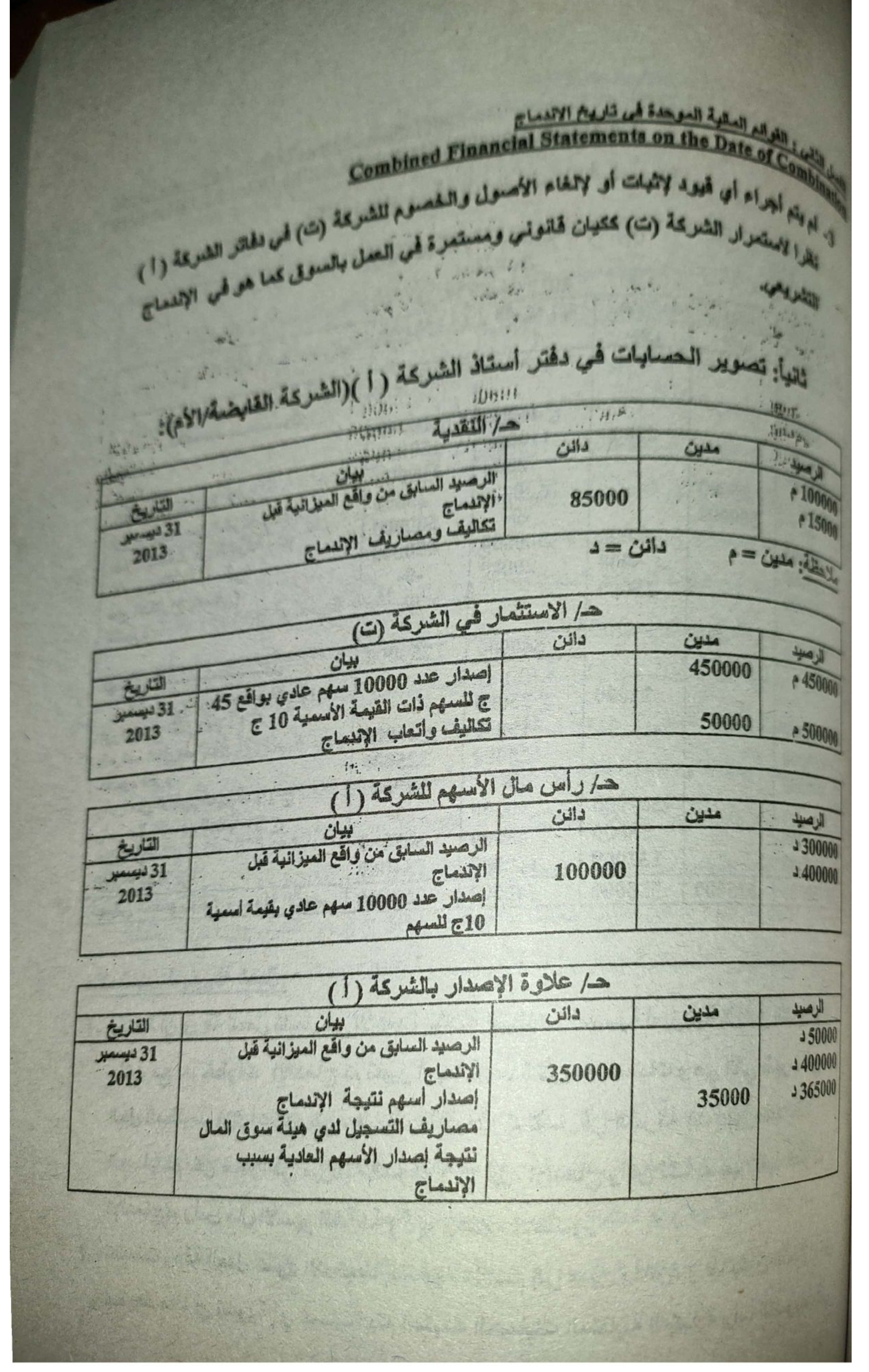
أولاً: إعداد قيود اليومية اللازمة بدفاتر الشركة القابضة (أ)

مدين	دائن	بيان
450000		حـ/ الاستثمار في الشركة (ت)
	100000	حـ/ رأس مال الأسهم
	350000	حـ/ علاوة الإصدار
		(أثبات إصدار عدد 10000 سهم بقيمة أسمية 10ج مقابل أسهم شركة (ت))
50000		حـ/ الاستثمار في الشركة (ت)
35000		حـ/ علاوة الإصدار
	85000	حـ/ النقدية
		(أثبات تكاليف ومصاريف عملية الإندماج)

ملاحظات علي قيود اليومية:

1- تم أثبات قيمة إصدار الأسهم في حـ/ الاستثمار في الشركة (ت) علي أساس القيمة السوقية العادلة للسهم ولكن تم أثبات القيمة الاسمية للسهم ومضروباً في عدد 10000 سهم، أما الزيادة عن القيمة الاسمية تم أثباتها في حـ/ علاوة الإصدار.

2- تم أثبات تكاليف الإندماج وأتعاب الوساطة في حـ/ الاستثمار في الشركة (ت) أما مصاريف التسجيل لدي هيئة سوق المال فقد أستخدم جزء من رصيد حـ/ علاوة الإصدار بجعله مديناً وأصبحت النقدية دائنة بمقدار المسدد من تكاليف ومصاريف الإندماج.



٧- لم يتم أجراء أي قيود لإثبات أو لإلغاء الأصول والخصوم للشركة (ت) في دفاتر الشركة (أ) نظراً لاستمرار الشركة (ت) ككيان قانوني ومستمرة في العمل بالسوق كما هو في الإندماج التشريعي.

ثانياً: تصوير الحسابات في دفتر أستاذ الشركة (أ) (الشركة القابضة/الأم):

حـ/ النقدية

التاريخ	بيان	دائن	مدين	الرصيد
31 ديسمبر 2013	الرصيد السابق من واقع الميزانية قبل الإندماج تكاليف ومصاريف الإندماج	85000		100000 م 15000 م

ملاحظة: مدين = م   دائن = د

حـ/ الاستثمار في الشركة (ت)

التاريخ	بيان	دائن	مدين	الرصيد
31 ديسمبر 2013	إصدار عدد 10000 سهم عادي بواقع 45 ج للسهم ذات القيمة الأسمية 10 ج تكاليف وأتعاب الإندماج		450000 50000	450000 م 500000 م

حـ/ رأس مال الأسهم للشركة (أ)

التاريخ	بيان	دائن	مدين	الرصيد
31 ديسمبر 2013	الرصيد السابق من واقع الميزانية قبل الإندماج إصدار عدد 10000 سهم عادي بقيمة أسمية 10ج للسهم	100000		300000 د 400000 د

حـ/ علاوة الإصدار بالشركة (أ)

التاريخ	بيان	دائن	مدين	الرصيد
31 ديسمبر 2013	الرصيد السابق من واقع الميزانية قبل الإندماج إصدار أسهم نتيجة الإندماج مصاريف التسجيل لدي هيئة سوق المال نتيجة إصدار الأسهم العادية بسبب الإندماج	350000	35000	50000 د 400000 د 365000 د

ثالثاً إعداد ورقة العمل للميزانية الموحدة:

الشركة القابضة (أ) والشركة التابعة (ت)
ورقة العمل
في 31 ديسمبر 2013

بيان	الشركة (أ)	الشركة (ت)	الاستبعاد/ التسويات مدين	الاستبعاد/ التسويات دائن	قائمة المركز المالي الموحد
الأصـــــول					
النقدية	15000 ج	40000 ج			55000
المخزون	150000	110000	25000		285000
الأصول المتداولة الأخرى	110000	70000			180000
أوراق قبض من الشركة (ت)	25000	-0-		25000	-0-
حـ/ الاستثمار في الشركة (ت)	500000	-0-		500000	-0-
الأصول الثابتة (صافي)	450000	300000	65000		815000
حق الاختراع (صافي)	-0-	20000	5000		25000
الشهرة	-0-		15000		15000
إجمالي الأصـــــول	1250000	540000			1375000
الخصوم وحقوق حملة الأسهم					
أوراق دفع للشركة (أ)	-0-	25000 ج	25000		
ضرائب دخل مستحقة	26000 ج	10000			36000
خصوم أخري	325000	115000			440000
رأس مال الأسهم العادية- 10 ج	400000	-0-			400000
رأس مال الأسهم العادية- 5 ج	-0-	200000	200000		
علاوة الإصدار	365000	58000	58000		365000
الأرباح المحتجزة	134000	132000	132000		134000
إجمالي الخصوم وحقوق حملة الأسهم	1250000	540000	525000	525000	13750000

ملاحظات علي ورقة العمل:

1- يلاحظ أن ورقة العمل تشمل في الأعمدة الثلاثة البيانات الأساسية لميزانية كل من الشركتين، ولكن مع بدأ خطوات الإندماج تم تغيير أربعة أرصدة لأربعة حسابات وهي التي ظهرت في الحل للمطلوب (2) أعلاه وهي حسابات النقدية، الاستثمار في الشركة (ت) (ورصيد هذا الحساب لم يكن ظاهراً في ميزانية الشركة (أ) قبل الإندماج ولكن نشأ بسبب تنفيذ خطوات الإندماج)، رأس مال الأسهم للشركة (أ)، وعلاوة الإصدار.

2- تضمنت ورقة العمل عمود الاستبعاد/التسويات وقسم إلي مدين ودائن، وهنا يكون التساؤل عن استبعاد ماذا أو تسوية أي حساب؟ يتم استبعاد الحسابات المتقابلة العكسية وأما التسويات في

3- أما العمود فهي للمعاملات الداخلية بين الشركة الأم والشركات التابعة، لذلك تم تسوية حسابي أوراق القبض (وهي مستحقة للشركة (أ) طرف الشركة (ت)) وأوراق الدفع خاصة عند عمل الميزانية الموحدة، أما الحسابات المتقابلة العكسية والتي تمثل إقفال لها هي: حـ/ الاستثمار في الشركة (ت)،وحسابات حقوق الملكية الخاصة بالشركة (ت)، حيث جعل الحساب المدين دائنا في عمود الاستبعاد/ التسويات وجعلت حسابات حقوق حملة الأسهم للشركة (ت) مدينة في هذا العمود، وبالتالي لم يظهر حساب الاستثمار في الشركة (ت) ولا أي من حسابات حقوق الملكية من الشركة (ت) أيضا في الميزانية الموحدة.

4- وضعت فروق مبالغ القيمة العادلة الحالية للأصول التي تم استلامها من الشركة (ت) بحيث إذا أضيفت هذه الفروق إلي الرصيد المستلم من الشركة (ت) سيعطي الرقم القائم في السوق والذي يمثل القيمة العادلة يوم الإندماج، فنجد ما يلي:

بالنسبة للمخزون القيمة الحالية العادلة 135000 ولكن القيمة المستلمة 110000 بالتالي ينبغي وضع الفرق ومقداره 25000 ج في خانة الاستبعاد/التسويات جانب مدين، وبالتالي يتم جمع القيمة العادلة للأصل من الشركة (ت) مع قيمة الأصل المماثل ووضع هذا المجموع في عمود قائمة المركز المالي الموحدة وبالتالي يكون تم تسوية رصيد المخزون بناءً علي المعلومات المعطاة، وبالنسبة للأصول الثابتة تم تسويتها بملغ 65000 ج وهي الفرق بين القيمة المستلمة والقيمة العادلة (365000 – 300000 = 65000) ووضع رقم التسوية في خانة الاستبعاد/التسويات جانب مدين ويتم نفس الأسلوب الذي حدث لرقم المخزون، وبالنسبة لحق الاختراع فقد زاد عن القيمة المستلمة بمقدار5000 ج (وهي الفرق بين القيمة العادلة 25000 – القيمة المستلمة 20000 = فرق التسوية 5000) وتم معالجته مثل المخزون والأصول الثابتة.

5- ظهر حساب جديد نتيجة الإندماج وهو حساب الشهرة وهو ناتج عن سداد أو إصدار أسهم مثلاً في حساب الاستثمار في الشركة (ت) بقيمة أكبر من صافي الأصول الخاصة بالشركة (ت) بعد تعديلها ومن ثم احتسب رقم الشهرة علي النحو التالي:

صافي الأصول = مجموع الأصول المستلمة والمعدلة – مجموع الخصوم المستلمة والمعدلة

لو حدث ذلك كما سيظهر في بعض الحالات الأخرى (حيث تعدل بعض أو كل الخصوم).

= 635000 - 150000 = 485000 ج.

وحيث أجمالي تكلفة الاستثمار في الشركة (ت) هو مبلغ 500000 ج، فإن الفرق بين التكلفة وصافي الأصول هو رقم الشهرة = 500000 – 485000 = 15000 ج، وقد ظهر هذا المبلغ في خانة الاستبعاد/التسويات جانب مدين ونظراً لعدم وجود رقم يمثل الشهرة قبل الإندماج فكان الشهرة كانت صفر (-0) وتم تسوية الصفر بإضافة مبلغ 15000 ج في العمود المدين بالتالي ظهرت الشهرة في الميزانية الموحدة ضمن أصول الشركتين معاً في الميزانية الموحدة.

ويمكن تصوير الميزانية الموحدة في الشكل التقليدي (شكل حرف T) بأخذ بيانات العمود الأخير من ورقة العمل وعرضها بالشكل التالي:

الميزانية الموحدة لشركتي (أ) و (ت)
في 31 ديسمبر 2013
(بعد الإندماج)

	الأصــــــول		الخصوم وحقوق حملة الأسهم
55000	النقدية	36000	ضرائب دخل مستحقة
285000	المخزون	440000	خصوم أخري
180000	الأصول المتداولة الأخرى	400000	رأس مال الأسهم العادية- 10 ج
815000	الأصول الثابتة (صافي)	365000	علاوة الإصدار
25000	حق الاختراع (صافي)	134000	الأرباح المحتجزة
15000	الشهرة		
13750000 ج	مجموع الأصــــــول	13750000 ج	مجموع الخصوم وحقوق حملة الأسهم

أو قد تأخذ الشكل الرأسي علي النحو التالي:

الميزانية الموحدة لشركتي (أ) و (ث) في 31 ديسمبر 2013 (بعد الإندماج)	
الأصـــــــــول	
النقدية	55000
المخزون	285000
الأصول المتداولة الأخرى	180000
الأصول الثابتة (صافي)	815000
حق الاختراع (صافي)	25000
الشهرة	15000
مجموع الأصـــــــول	13750000 ج
الخصوم وحقوق حملة الأسهم	
ضرائب دخل مستحقة	36000
خصوم أخري	440000
رأس مال الأسهم العادية- 10 ج	400000
علاوة الإصدار	365000
الأرباح المحتجزة	134000
مجموع الخصوم وحقوق حملة الأسهم	13750000 ج

ثانيا: الإندماج للشركة التابعة والمملوكة ملكية جزئية (أقل من 100%) في تاريخ الإندماج:

الفرق بين الإندماج والملكية الكاملة كما في الحالة الأولي والإندماج ولكن الملكية جزئية هو وجود حقوق للأقلية من حملة الأسهم في الشركة التابعة، فإذا كانت الملكية بواقع 80% فإن بقية التملك تظل بواقع 20% وهذه النسبة تكون للأقلية من حملة الأسهم في الشركة التابعة أو كما تسمي في بعض الأحيان حصة عدم التحكم أو عدم السيطرة، وتظهر هذه الحصة في قائمة المركز المالي الموحده وتحت عنوان "حقوق الأقلية من حملة الأسهم للشركة التابعة".

الواقع أن الفروق تكاد تكون طفيفة بين إعداد ورقة العمل في حالة التملك بواقع 100% وحالة التملك الجزئي أي أقل من 100%، وهو أن خطوات الإندماج مشابهة تماماً من حيث استبعاد حسابات المعاملات الداخلية (مثل وجود ورقة قبض لدي الشركة القابضة ووجود ورقة دفع بنفس القيمة لدي الشركة التابعة)، أما عند استبعاد جزء يمثل مقدار التملك للشركة القابضة من حقوق حملة الأسهم في الشركة التابعة والمتبقي من حقوق حملة الأسهم في الشركة التابعة تمثل حقوق

الأقلية وتظهر هذه الحقوق في الميزانية الموحدة، ويراعي نفس المفهوم بالنسبة لقائمة الدخل الموحدة حيث يحدد نصيب الأقلية من ربح أو خسارة ويتم عرض هذه الحصة باعتبارها حصة نظرا لعدم التملك الكامل للشركة التابعة واستمرار وجود اقلية من حملة الأسهم في القوائم الموحدة للشركتين معاً.

ولإيضاح ذلك يمكن استخدام المعلومات التالية في المثال الإيضاحي الثاني مع وجود بعض الافتراضات الخاصة بإظهار ماذا يكون الحال عند التملك الجزئي وكيف تظهر حقوق الأقلية في القوائم الموحدة،

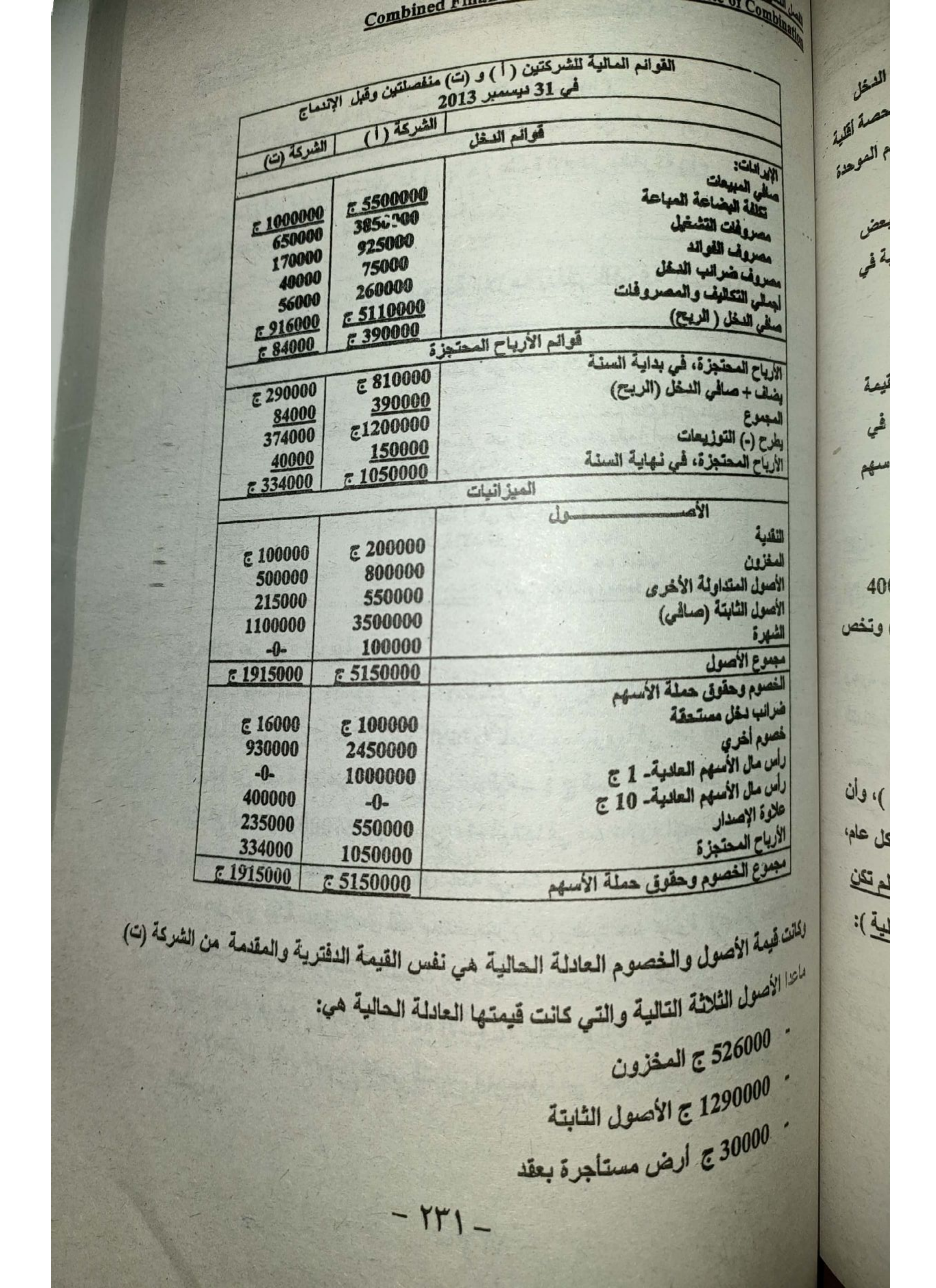
المثال الإيضاحي الثاني:

بافتراض في 31 ديسمبر 2013 أن الشركة (أ) أصدرت 57000 سهم من أسهمها بقيمة اسمية للسهم الواحد 1 ج (مع العلم أن القيمة العادلة الحالية للسهم 20 ج) لحملة الأسهم في الشركة (ت) وذلك مقابل استبدال عدد 38000 من الأسهم العادية و البالغ عددها 40000 سهم عادي مملوكة لحملة أسهم

الشركة (ت) ذات القيمة الاسمية للسهم 10 ج، وهذا يعني تملك 95%{ (38000 ÷ 40000)×100 }، وذلك دون أي اشتراطات خاصة وكانت التكاليف المدفوعة بمعرفة الشركة (أ) لإتمام الإندماج قد بلغت 125000 ج ممثلة في الآتي:

- 52250 ج أتعاب قانونية وأتعاب وساطة لإتمام الإندماج،
- 72750 ج تكاليف مرتبطة بالتسجيل في هيئة سوق المال.

وتم الاتفاق علي استمرار الشركة (ت) علي أن تكون مملوكة بنسبة 95% للشركة (أ) و كل من الشركتين تطبقان المبادئ المحاسبية وتنتهي السنة المالية في 31 ديسمبر من كل عام وكانت القوائم المالية للشركتين علي النحو التالي وذلك قبل عملية الإندماج (مع العلم لم تكن هناك معاملات بين الشركتين قبل الإندماج والتي تعتبر بعد الإندماج أنها معاملات داخلية)



القوائم المالية للشركتين (أ) و (ت) منفصلتين وقبل الإندماج
في 31 ديسمبر 2013

	الشركة (أ)	الشركة (ت)
قوائم الدخل		
الإيرادات:		
صافي المبيعات	5500000 ج	1000000 ج
تكلفة البضاعة المباعة	3850000	650000
مصروفات التشغيل	925000	170000
مصروف الفوائد	75000	40000
مصروف ضرائب الدخل	260000	56000
إجمالي التكاليف والمصروفات	5110000 ج	916000 ج
صافي الدخل (الربح)	390000 ج	84000 ج
قوائم الأرباح المحتجزة		
الأرباح المحتجزة، في بداية السنة	810000 ج	290000 ج
يضاف + صافي الدخل (الربح)	390000	84000
المجموع	1200000 ج	374000
يطرح (-) التوزيعات	150000	40000
الأرباح المحتجزة، في نهاية السنة	1050000 ج	334000 ج
الميزانيات		
الأصـــــــــول		
النقدية	200000 ج	100000 ج
المخزون	800000	500000
الأصول المتداولة الأخرى	550000	215000
الأصول الثابتة (صافي)	3500000	1100000
الشهرة	100000	-0-
مجموع الأصول	5150000 ج	1915000 ج
الخصوم وحقوق حملة الأسهم		
ضرائب دخل مستحقة	100000 ج	16000 ج
خصوم أخرى	2450000	930000
رأس مال الأسهم العادية- 1 ج	1000000	-0-
رأس مال الأسهم العادية- 10 ج	-0-	400000
علاوة الإصدار	550000	235000
الأرباح المحتجزة	1050000	334000
مجموع الخصوم وحقوق حملة الأسهم	5150000 ج	1915000 ج

وكانت قيمة الأصول والخصوم العادلة الحالية هي نفس القيمة الدفترية والمقدمة من الشركة (ت) ماعدا الأصول الثلاثة التالية والتي كانت قيمتها العادلة الحالية هي:

- 526000 ج المخزون
- 1290000 ج الأصول الثابتة
- 30000 ج أرض مستأجرة بعقد

المطلوب:

أولاً: إعداد قيود اليومية اللازمة بدفاتر الشركة القابضة (أ).

ثانياً: تصوير الحسابات التالية: حـ/ النقدية، حـ/ الاستثمار في الشركة (ت)،
حـ/ رأس مال الأسهم للشركة (أ)، حـ/ علاوة الإصدار بالشركة (أ)

ثالثاً: إعداد ورقة العمل للميزانية الموحدة.

الحل:

أولاً: إعداد قيود اليومية اللازمة بدفاتر الشركة القابضة (أ)

مدين	دائن	بيان
1140000		حـ/ الاستثمار في الشركة (ت)
	57000	حـ/ رأس مال الأسهم
	1083000	حـ/ علاوة الإصدار
		{أثبات إصدار عدد 57000 سهم بقيمة أسمية 1ج مقابل 38000 سهم من أسهم شركة (ت) والبالغ عددها 40000 سهم والقيمة السوقية للسهم الجديد المصدر 20 ج للسهم}
52250		حـ/ الاستثمار في الشركة (ت)
72750		حـ/ علاوة الإصدار
	125000	حـ/ النقدية
		(أثبات تكاليف ومصاريف عملية الإندماج)

ملاحظات علي قيود اليومية:

1- تم أثبات قيمة إصدار الأسهم في حـ/ الاستثمار في الشركة (ت) علي أساس القيمة السوقية العادلة للسهم ولكن تم أثبات القيمة الاسمية للسهم ومضروباً في عدد 57000 سهم، أما الزيادة عن القيمة الاسمية (20 ج قيمة سوقية – 1 ج قيمة أسمية) مضروبة في نفس عدد الأسهم المصدرة (57000 سهم عادي)، تم أثباتها في حـ/ علاوة الإصدار.

2- تم أثبات تكاليف الإندماج وأتعاب الوساطة في حـ/ الاستثمار في الشركة (ت) أما مصاريف التسجيل لدي هيئة سوق المال فقد أستخدم جزء من رصيد حـ/ علاوة الإصدار بجعله مديناً وأصبحت النقدية دائنة بمقدار المسدد من تكاليف ومصاريف الإندماج.

3- لم يتم أجراء أي قيود لإثبات أو لإلغاء الأصول والخصوم للشركة (ت) في دفاتر الشركة (أ) نظرا لاستمرار الشركة (ت) ككيان قانوني ومستمرة في العمل بالسوق كما هو في الإندماج التشريعي.

ثانياً: تصوير الحسابات في دفتر أستاذ الشركة (أ)(الشركة القابضة/الأم):

التاريخ	بيان	دائن	مدين	الرصيد
	حـ/ النقدية			
31 ديسمبر 2013	الرصيد السابق من واقع الميزانية قبل الإندماج تكاليف ومصاريف الإندماج	125000		200000 م 75000 م

ملاحظة: مدين = م دائن = د

التاريخ	بيان	دائن	مدين	الرصيد
	حـ/ الاستثمار في الشركة (ت)			
31 ديسمبر 2013	إصدار عدد 57000 سهم عادي بواقع 20 ج للسهم ذات القيمة الاسمية 1 ج تكاليف ومصارف الوساطة لإتمام الإندماج		1140000 52250	1140000 م 1192250 م

التاريخ	بيان	دائن	مدين	الرصيد
	حـ/ رأس مال الأسهم للشركة (أ)			
31 ديسمبر 2013	الرصيد السابق من واقع الميزانية قبل الإندماج إصدار عدد 10000 سهم عادي بقيمة أسمية 1ج للسهم	57000		1000000 د 1057000 د

التاريخ	بيان	دائن	مدين	الرصيد
	حـ/ علاوة الإصدار بالشركة (أ)			
31 ديسمبر 2013	الرصيد السابق من واقع الميزانية قبل الإندماج إصدار أسهم نتيجة الإندماج مصاريف التسجيل لدي هيئة سوق المال نتيجة إصدار الأسهم العادية بسبب الإندماج	1083000	72750	550000 د 1633000 د 1560250 د

ثالثاً: إعداد ورقة العمل للميزانية الموحدة:

يلاحظ أن إعداد ورقة العمل في حالة التملك الجزئي للشركة التابعة يتطلب بعض الخطوات التي تسبق خطوة إعداد ورقة العمل، ومن هذه الخطوات تحديد حق الأقلية بواقع 5% نظراً لأن الشركة القابضة تتملك 95% من أسهم الشركة التابعة (ت) وذلك علي النحو التالي:

(1) تحديد نصيب الأقلية من أرصدة حقوق حملة الأسهم في الشركة (ت)، ممثلة في 400000 ج رأس مال الأسهم + 235000 ج علاوة الإصدار + 334000 ج الأرباح المحتجزة = 969000 ج بواقع 5%، وهذا يعادل 969000 × 5% = <u>48450</u> ج.

(2) تحديد نصيب الأقلية في مقدار الزيادة التي طرأت علي بعض الأصول نتيجة تحديد القيمة العادلة الحالية في يوم الإندماج، وهذه الزيادة علي النحو التالي: المخزون من 500000 إلي 526000 بزيادة قدرها 26000 ج؛ الأصول الثابتة من 1100000 إلي 1290000 بزيادة قدرها 190000 ج؛ أرض مستأجرة بعقد من قيمة (صفر) قبل الإندماج إلي 30000 بزيادة قدرها 30000 ج، وبالتالي

(3) يحق للأقلية 5% من مجموع الزيادة (26000 + 190000 + 30000 =246000 ج) وهذا الحق هو 246000 × 5% = <u>12300</u> ج.

(4) في هذه الحالة يتم جمع ناتج الخطوة (1) و (3) وبالتالي يكون حق الأقلية هو 48450 + 12300= 60750 ج.

(5) يتم إعداد قيد يومية لإثبات الزيادة في قيم الأصول نتيجة القيمة العادلة السوقية يوم الإندماج وإلغاء الحسابات المتقابلة العكسية واثبات الشهرة الناتجة عن زيادة تكلفة الاستثمار عن حقوق التملك بواقع 95% مع الأخذ في الاعتبار حصة حقوق الأقلية (الدائنة) وعلي النحو التالي:

مدين	دائن	بيان
26000		حـ/المخزون
190000		حـ/الأصول الثابتة (صافي)
30000		حـ/ أرض مستأجرة بعقد
400000		حـ/رأس مال الأسهم العادية-التابعة
235000		حـ/علاوة الإصدار-التابعة
334000		حـ/الأرباح المحتجزة-التابعة
38000		حـ/ الشهرة
	1192250	حـ/ الاستثمار في الشركة (ت)-التابعة
	60750	حـ/ حقوق الأقلية
		(أثبات الزيادات في قيم الأصول والشهرة وحقوق الأقلية وإلغاء الحسابات العكسية)

ملاحظة على قيد اليومية:

تم استخراج قيمة الشهرة للفرق بين مجموع المبالغ المدينة في القيد ممثلة في أرقام حسابات: حـ/المخزون

حـ/الأصول الثابتة، حـ/ أرض مستأجرة بعقد، حـ/رأس مال الأسهم العادية-التابعة، حـ/علاوة الإصدار-التابعة

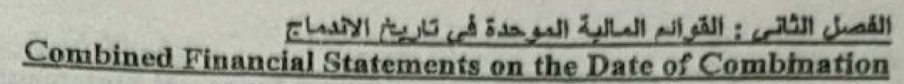
حـ/الأرباح المحتجزة-التابعة ومجموع المبالغ الدائنة في القيد ممثلة في حسابات: حـ/ الاستثمار في الشركة (ت)-التابعة، حـ/ حقوق الأقلية.

ويمكن إعداد ورقة العمل على النحو التالي:

الشركة القابضة (أ) والشركة التابعة (ت)
ورقة العمل
في 31 ديسمبر 2013

بيان	الشركة (أ)	الشركة (ت)	الاستبعاد/ التسويات مدين	الاستبعاد/ التسويات دائن	قائمة المركز المالي الموحد
الأصـــــول					
النقدية	75000 ج	100000 ج			175000
المخزون	800000	500000	26000		1326000
الأصول المتداولة الأخرى	550000	215000			765000
الاستثمار في الشركة (ت)	1192250	-0-		1192250	-0-
الأصول الثابتة (صافي)	35000000	1100000	190000		4790000
أرض مستأجرة بعقد	-0-	-0-	30000		30000
الشهرة	100000	-0-	38000		138000
اجمالي الأصـــــول	6217250	1915000			7224000
الخصوم وحقوق حملة الأسهم					
ضرائب دخل مستحقة	100000	16000			116000
خصوم أخري	2450000	930000			3380000
رأس مال الأسهم العادية- 1 ج	1057000	-0-			1057000
رأس مال الأسهم العادية- 10 ج	-0-	400000	400000		-0-
علاوة الإصدار	1560250	235000	235000		1560250
حصة الأقلية في صافي أصول التابعة	-0-	-0-	-0-	60750	60750
الأرباح المحتجزة	1050000	334000	334000		1050000
اجمالي الخصوم وحقوق حملة الأسهم	6217250	1915000	1253000	1253000	7224000

ملاحظات على ورقة العمل:



1- تم نقل أرصدة الحسابات التالية من دفتر الأستاذ في دفاتر الشركة القابضة لكل من:حـ/ النقدية، حـ/ الاستثمار في الشركة التابعة (ت)، حـ/ رأس مال الشركة القابضة (أ)، حـ/ علاوة الإصدار نظرا للتعديل الذي حدث نتيجة تنفيذ إجراءات الإندماج.

2- تم إضافة الزيادات التي طرأت علي الأصول في الشركة التابعة نتيجة القيمة العادلة الحالية في السوق وذلك بإدخالها أما الرصيد القديم المقدم من الشركة التابعة أو أنشاء حساب جديد مثل حساب الأرض المستأجرة بعقد.

3- تم وضع قيمة الشهرة المستنتجة في العمود المدين في خانة الاستبعاد/التسوية ثم جمعت هذه الشهرة المستنتجة مع قيمة الشره التي كانت لدي الشركة القابضة وأصبحت الشهرة الإجمالية 138000 ج.

4- تم إلغاء جميع حقوق حملة الأسهم في الشركة التابعة بجعلها مدينة ولم تظهر في الميزانية الموحدة، وظهرت قيمة حصة الأقلية وقدرها 60750 ج وظهرت في الميزانية الموحدة.

5- حصة الأقلية والتي ظهرت أجمالا بمقدار 60750 ج ينبغي أن يكون لها تفاصيل ممثلة في نسبة 5% من رأس مال الأسهم من الشركة التابعة، ومن علاوة الإصدار، ومن الأرباح المحتجزة، ومن الزيادات التي حدثت في الأصول عند تقييم أصول الشركة التابعة بالقيمة العادلة السوقية وذلك علي النحو التالي:

(أ) 5% من (رأس مال أسهم التابعة + علاوة الإصدار للتابعة + الأرباح المحتجزة للتابعة)

48450 ج = (334000 + 235000 + 400000)

(ب) 5% من (الزيادة التي طرأت المخزون + الزيادة في الأصول الثابتة + قيمة الأرض المستأجرة بعقد)

12300 ج = (30000 + 190000 + 26000)

(جـ) مجموع الناتج من (أ) + (ب) = 48450 + 12300 = 60750 ج.

ويمكن تحديد حصة الأقلية مبوبة وفقا لمكونات حقوق حملة الأسهم الثلاثة وهي: (1) رأس مال الأسهم في التابعة، (2) علاوة الإصدار من التابعة، (3) الأرباح المحتجزة من التابعة، مع مراعاة أن الزيادات الناتجة من تقييم الأصول في الشركة التابعة بالقيمة العادلة السوقية في يوم اتمام الإندماج هي أرباح يحق للأقلية حصولهم علي نصيب من هذه الأرباح، وبالتالي تكون حصة الأقلية مبوبة كالآتي:

-5% من اجمالي راس مال أسهم التابعة 400000 = 20000 ج

5% من أجمالي علاوة إصدار التابعة
235000 = 11750ج
5% من الأرباح المحتجزة الأساسية قبل الإندماج للتابعة 334000 = 16700 ج
5% من الزيادات في أصول الشركة التابعة نتيجة الإندماج (26000 للمخزون+ 190000 للأصول الثابتة + 30000 أرض مستأجرة بعقد) = 12300 ج

وفي حالة عرض حصة الأقلية وفقاً لمكونات حقوق حملة الأسهم كما ذكرنا من قبل فهي:

5% حصة الأقلية	المبالغ بالجنيه
من أجمالي رأس مال أسهم التابعة	20000
من أجمالي علاوة إصدار التابعة	11750
من الأرباح المحتجزة: (الأساسية 16700 + نتيجة تقييم الأصول للتابعة 12300)	29000
مجموع الحصة	60750 ج

ويمكن عرض قائمة المركز المالي (الميزانية) الموحدة علي النحو التالي من خلال العمود الأخير لورقة العمل:

الميزانية الموحدة لشركتي (أ) و (ت) في 31 ديسمبر 2013 (بعد الإندماج)	
الأصـــــــــول	
النقدية	175000 ج
المخزون	1326000
الأصول المتداولة الأخرى	765000
الأصول الثابتة (صافي)	4790000
أرض مستأجرة بعقد	30000
الشهرة	138000
مجموع الأصـــــــــول	7224000 ج
الخصوم وحقوق حملة الأسهم	
ضرائب دخل مستحقة	116000
خصوم أخري	3380000
رأس مال الأسهم العادية- 1 ج	1057000
علاوة الإصدار	1560250
حصة الأقلية	60750
الأرباح المحتجزة	1050000
مجموع الخصوم وحقوق حملة الأسهم	7224000 ج

الإجراءات الأساسية للإندماج: Basic Consolidating Procedures

أن إعداد القوائم الموحدة يعتمد على إجراءات أساسية معينة ، وبالرغم من أن تطبيق هذه الإجراءات يختلف من موقف لآخر إلا أن الجوهر يظل كما هو.

وبشكل مختصر نجد هذه الإجراءات تتضمن :

1- استبعاد العناصر العكسية Eliminate Reciprocal Elements

2- توحيد العناصر غير العكسية Consolidate Nonreciprocal Elements

1-استبعاد العناصر العكسية: Elimination of Reciprocal Elements

حيث أن إعداد القوائم الموحدة يتم بغرض أعداد تقرير الاندماج للموارد والحقوق وعمليات التشغيل للشركات ذات الصلة والمرتبطة ، فإن البنود الداخلية في الشركة والتى تأخذ طابع العكسية مثل المعاملات الداخلية للمستحقات على الشركة والحقوق المطلوبة للشركة (مستحقات الدفع والمدينين) يجب استبعادها.

ويعتبر هذا أمر ضرورى لكى يتم تجنب العد المزدوج واستبعاد أى أرباح تم معرفتها للعمليات الداخلية ولكنها لم تتحقق بعد وذلك فى تاريخ التوحيد وذلك من وجهة نظر المجموعة المزاملة (المتحالفة) كوحدة.

وعلى سبيل المثال :

إذا تملكت شركة (أ) شركة (ب) وتطالب الشركة (ب) شركة (أ) بمبلغ 10.000ج مقابل بضاعة بلغت تكلفتها بالنسبة للشركة (أ) 8000ج ولكنها لا زالت فى حوزة (ب) ففى هذه الحالة لابد من استبعاد كل من المدينين والدائنين ، وبنفس الأسلوب فإن الـ 2000ج الربح الداخلى الناتج من تقييم المخزون بمبلغ 10.000ج بدلاً من 8000ج ينبغى استبعاده عند مراجعة كل من (أ) ، (ب) على أنهما وحدة واحدة ، وإذا لم يتم عمل الاستبعاد فإن ذلك يعنى أن المجموعة الموحدة مطلوب منها 10.000ج وأيضا تبدو الظاهرة بأن المجموعة قد حققت ربحاً بالبيع لنفسها.

ومن أهم العلاقات الداخلية والقائمة ما هو بين حساب الاستثمار فى قائمة المركز المالى للشركة القابضة وقسم حقوق حملة الأسهم فى قائمة المركز المالى فى الشركة التابعة0
وحيث أن حساب الاستثمار (كأحد الأصول) فى الشركة القابضة ما هو إلا مطالبة ضد صافى الأصول (ممثلة فى قسم حقوق حملة الأسهم) فى الشركة التابعة ، لذا فهى ذات طبيعة عكسية ولذا فإن الاستبعاد يعتبر أمر وارد لها.

وعند استبعاد حصة الشركة القابضة فى حقوق ملكية الأسهم فى الشركة التابعة يستبعد فى مقابلها حساب الاستثمار فى الشركة القابضة وفى الحقيقة نجد حصة الشركة القابضة فى صافى أصول الشركة التابعة يمكن أن تعوض لحساب الاستثمار0

إنشاء الحسابات المتبادلة : Establishment of Reciprocity

قبل استبعاد الحسابات العكسية ينبغى التأكد أن تكون بالطبع عكسية وبالتالى إذا لم تكن العكسية قائمة بين مجموعة أو أكثر من الحسابات الداخلية فإن الحسابات المتبادلة يجب تواجدها قبل إجراءات التوحيد ، وقد تتضمن الحسابات المتبادلة مشاكل التسوية مثل البضائع فى الطريق والنقدية فى الطريق وفوائد الدخل والمصروفات وكذلك التوزيعات المستحقة والتوزيعات المطلوبة وكما يلاحظ فى الأجزاء التالية فإن التبادلات العكسية ينبغى إنشاؤها بين حساب الاستثمار فى قائمة المركز المالى للشركة القابضة وقسم حقوق حملة الأسهم Stockholders Equity Section فى قائمة المركز المالى للشركة التابعة.

وبلاحظ استخدام كلمة تبادلية تعني ما يتم تبادله بين الشركة القابضة والشركات التابعة.

التوحيد للعناصر غير العكسية :
Consolidation of Nonreciprocal Elements

لكي تنعكس الموارد والحقوق وعمليات التشغيل للمجموعة المتحدة Affiliated Group ينبغي أن تتضمن القوائم الموحدة العناصر غير المتبادلة عكسياً0 ومثل هذه البنود غير المتبادلة عكسياً يتم توحيدها في القوائم أما البنود الغير متبادلة عكسياً ولكنها غير متشابه تظهر منفصلة.

وعلى سبيل المثال : إذا كانت الشركة (أ) لديها نقدية قدرها 6000ج وشركة (ب) لديها نقدية 10.000ج فإن النقدية التي تظهر في قائمة المركز المالي الموحدة ستكون 16000ج وهنا تعتبر النقدية من العناصر المتشابه وليست العكسية المتبادلة0

وإذا كانت الشركة (أ) تمتلك أذون خزانة (سندات) بمبلغ 25.000ج والشركة (ب) لا تمتلك مثل هذه الأذون فإن هذه الأذون كاستثمار سوف تظهر كبنود مستقلة بمبلغ 25000ج في القائمة الموحدة.

أنواع القوائم الموحدة : Types of Statement Consolidated

تركز التقارير المالية في المشروع الفردي علي أربع قوائم أساسية : هي قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الفائض المحتجز وقائمة التغيرات في الموقف المالي ، وبالرغم من أن الفروق في العناوين والمحتويات والشكل لكل قائمة واضح من الجانب العملي إلا أن هناك اتفاق يؤخذ في الاعتبار عند إظهار البيانات المالية وذلك حسب الإحتياج ، وهذه القوائم الأربع هي التي غالباً ما يتم التوحيد لها بشكل متكرر.

فإذا تم إعداد القوائم الموحدة في تاريخ التكوين أو الاستحواذ للشركة التابعة عن طريق الشركة القابضة فغالباً ما يكون الاعداد لقائمة الدخل الموحدة أو قائمة التغيرات في الموقف الحالي الموحدة غير ممكن نظراً لأن الشركات لم تكن قد عملت وتم التشغيل لها كوحدة واحدة.

وبغض النظر عن متى يتم اعداد القوائم الموحدة فإن الإجراء الأساسي واحد وضروري وهو :

1- استبعاد العناصر المتبادلة عكسياً (ممثلة في حسابات).
2- توحيد العناصر غير المتبادلة عكسياً (ممثلة في حسابات) .

وأهم مدخل لدراسة التوحيد للقوائم هو "الوقت" الذي يتم فيه التوحيد، ويعتبر هذا الأسلوب هام جداً نظراً لأن التوحيد يتم في وقت لاحق للاستحواذ، وبالتالي فإن التسويات تعتبر أمر ضروري من أجل إنشاء الحسابات المتبادلة العكسية.

القوائم الموحدة فى تاريخ الاستحواذ بشكل أكثر شمولاً :

أولا - أعداد القوائم الموحدة فى تاريخ الاستحواذ:

وتشمل :
(1) قائمة المركز المالى.
(2) قائمة الفائض المحتجز.

ثانياً - أعداد القوائم الموحدة فى تاريخ لاحق لتاريخ الاستحواذ

وتشمل:
(1) قائمة المركز المالى.
(2) قائمة الدخل.
(3) قائمة الفائض المحتجز.

وسنتناول ذلك بالتفصيل فى الأجزاء التالية :

القائمة الموحدة للمركز المالى فى تاريخ الاستحواذ :

تعتبر القائمة الموحدة للمركز المالى قائمة تظهر فى تاريخ معين الحالة المالية الموحدة لمجموعة من الشركات ذات الارتباط والإتصال ببعضها بحيث ينظر لها كوحدة واحدة ومثل هذه القائمة تعكس الأصول والحقوق الخاصة بالشركات الموحدة كما تبدو للغير كوحدة قانونية مستقلة تنظيمياً وكوحدة اقتصادية.

والواقع أن طريقة الدمج والتوحيد للأصول والحقوق فى تاريخ الاستحواذ يمكن استعراضها وفقا للأمثلة الإيضاحية التالية مع الأخذ فى الاعتبار أن التحكم الممكن الحصول عليه من الشركة القابضة للشركة التابعة أقل من 100% للملكية ومن ثم يمكن تبويب ذلك إلى :

(أ) وجود ملكية 100% أو (ب) وجود ملكية أقل من 100%.

أولا - تملك 100% من حقوق الملكية :

عند الاستحواذ على 100% من حصة Interest الشركة التابعة فإن الشركة القابضة يمكنها أن تدفع :
(1) ما يعادل القيمة الدفترية للحصة التى حصلت عليها.
(2) أكبر من القيمة الدفترية للحصة التى حصلت عليها.
(3) أقل من القيمة الدفترية للحصة التى حصلت عليها.

وفى جميع الحالات الثلاثة فإن الاستحواذ يمكن تسجيله فى دفاتر الشركة القابضة بالتكلفة.

ويكون قيد اليومية فى هذه الحالة بصفة عامة :

مديـن	دائـن	
xxxx		حـ/ الاستثمار فى الشركة (ب)
	xxxx	حـ/ النقديـــة
		إثبات قيمة الاستثمار النقدى فى الشركة التابعة (ب)

ويتم شرح الحالات الثلاثة بالأمثلة التوضيحية التالية :

المثال الإيضاحى (أ)- 1: تملك 100% من الملكية وبقيمة تعادل القيمة الدفترية:

افترض في أول يناير 2013 حصلت الشركة (أ) على 100% من ملكية الشركة (ب) بمبلغ 150.000ج وهى تمثل فى نفس الوقت القيمة الدفترية فى الحصة التى تم الحصول عليها.

وفيما يلى قوائم المراكز المالية للشركات محل الاندماج وذلك فى تاريخ الاستحواذ ويعقب ذلك القائمة الموحدة والتى تظهر المركز المالى الموحد.

شركة (أ) القابضة
قائمة المركز المالى
فى 1 يناير 2013

80.000ج	الاصول المتداوله	20.000	الخصوم المتداوله
150.000ج	الاستثمار فى شركة (ب)	100.000	الخصوم الثابتة
400.000ج	الاصول الثابتة (صافى)		حقوق حملة الاسهم
		400.000	راس مال الاسهم
		110.000	الفائض المحتجز
630.000ج		630.000ج	

شركة (ب) التابعة
قائمة المركز المالى
فى 1 يناير 2013

40.000ج	الاصول المتداوله	10.000	الخصوم المتداوله
120.000ج	الاصول الثابتة (صافى)		حقوق حملة الاسهم
		100.000	راس مال الاسهم
		50.000	الفائض المحتجز
160.000ج		160.000ج	

الخطوات الاساسية لاعداد القائمة الموحدة :

الإجراء الأساسى عند إعداد القوائم المالية الموحدة هو :

(1) استبعاد العناصر (الحسابات) المتبادلة العكسية.
(2) توحيد العناصر (الحسابات) غير المتبادلة عكسياً.

وفى هذه الحالة نجد أن العناصر (الحسابات) المتبادلة العكسية هى :

(1) فى قائمة الشركة التابعة نجد حصة حقوق الملكية للشركة (ب) المملوكة للشركة (أ).
(2) فى قائمة الشركة القابضة نجد استثمار الشركة القابضة فى الشركة (ب).

وبالتالى لابد من استبعاد هذه العناصر المتبادلة العكسية.

ويبدأ الإجراء الأساسى بإعداد قيد يومية ضرورى لاستخدامه فى ورقة العمل لاستبعاد العناصر المتبادلة العكسية.

وهذا القيد هو :

مديـن	دائـن	
100.000		حـ/ رأس مال الأسهم (شركة ب)
50.000		حـ/ الفائض المحتجز (شركة ب)
	150.000	حـ/الاستثمارات في الشركة (ب)
		" إثبات عملية استبعاد حقوق الملكية للشركة (ب) في مقابل حساب الاستثمار في الشركة (أ) "

أما العناصر غير المتبادلة العكسية فيتم توحيدها بإضافتها كلما أمكن ذلك وعرضها في القائمة الموحدة وتظهر كما يلي في ورقة العمل التالية :

الشركة القابضة (أ) والشركة التابعة (ب)
أوراق العمل الموحدة
قائمة المركز المالي الموحدة
1 يناير 2013

العناصـــــــر	شركة (أ) (القابضة)	شركة (ب) (التابعة)	الاستبعاد (تسويات) مدين	الاستبعاد (تسويات) دائن	المركز المالي الموحد
الأصـــــول :					
الأصول المتداولة	80.000	40.000			120.000
الاستثمار في (ب)	150.000	ــــ		150.000	ــــ
الأصول الثابتة (صافي)	400.000	120.000			520.000
	630.000	160.000			640.000
الحقوق والإلتزامات :					
الخصوم المتداولة	20.000	10.000			30.000
الخصوم الثابتة	100.000	ــــ			100.000
حقوق حملة الأسهم :					
رأس مال الأسهم	400.000	100.000	100.000		400.000
الفائض المحتجز	110.000	50.000	50.000		110.000
	630.000	160.000	150.000	150.000	640.000

وإذا تم تصوير قائمة المركز المالى الموحدة والمستمدة من ورقة العمل (العمود الأخير) نجدها كما يلى (في شكل حرف T):

الشركة القابضة (أ) والشركة التابعة (ب)
قائمة المركز المالى الموحدة
فى 1 يناير 2013

120.000	أصول متداولة	30.000	الخصوم المتداولة
520.000	الأصول الثابتة (صافى)	100.000	الخصوم الثابتة
			حقوق حملة الأسهم
		400.000	راس مال الأسهم
		110.000	الفائض المحتجز
640.000		640.000	

المثال الإيضاحى (أ)- 2: تملك 100% من الملكية وبأعلى من القيمة الدفترية:

قد تدفع الشركة القابضة أكثر من القيمة الدفترية للأسهم التى يتم الاستحواذ عليها عند شراء حق الملكية فى الشركة التابعة وحيث أن الحصة فى السهم تمثل حصة غير مجزأة فى صافى الأصول وقوة الفائض للشركة ، فيلاحظ أن المدفوع زيادة عن القيمة الدفترية (صافى الأصول) يرجع إلى بعض العوامل ومنها :

1- قد تكون القيمة السوقية للسهم مرتبطة بقيمة المشروع أكثر من ارتباطها بتكلفة كل أصل على حدة.

2- لأصول منفردة قد تكون بقيمة أقل من الواقع فى الدفاتر.

والفرق بين سعر الشراء والقيمة الدفترية للسهم المستحوذ عليه يجب تحليله بعناية ، فإذا كان الفرق يرجع إلى أصول معينة فى دفاتر الشركة التابعة فيجب تحميله لهذه الأصول أما إذا كان الفرق يمثل السعر المدفوع لأصول غير ملموسة لم يتم إثباتها فى دفاتر الشركة التابعة فى هذه الحالة يجب إثبات هذه الأصول كأصول للشركة الموحدة ، وأى فرق لا يمكن ارجائه إلى بنود معينة ينبغى شموله مع الأصول الموحدة والمحددة بشكل ملائم.

ولمتابعة إجراءات التوحيد يفترض أن أى زيادة عن القيمة الدفترية ينبغى تحميلها للأصل غير الملموس والمسمى "الشهرة"0 وبالتالى عند توحيد قائمة المركز المالى فإن الشهرة تظهر إذا ما سددت الشركة القابضة قيمة أكبر من القيمة الدفترية للأسهم المشتراه.

وباستخدام نفس الموقف العام للمثال السابق ما عدا أن الشركة القابضة (أ) قد حصلت على 100% من ملكية الشركة التابعة (ب) وبمبلغ 170.000ج وحيث أن القيمة الدفترية المشتراه عن طريق الشركة (أ) هى 150.000ج لذا نجد هناك زيادة مدفوعة قدرها 20.000ج للشهرة.

ويكون الاجراء الخاص باعداد القائمة الموحدة للمركز المالى بناء على البيانات والمعلومات التالية :

شركة (أ) القابضة
قائمة المركز المالي
في 1 يناير 2013

60.000ج	الأصول المتداولة	20.000	الخصوم المتداولة
170.000ج	الاستثمار في شركة (ب)	100.000	الخصوم الثابتة
400.000ج	الأصول الثابتة (صافي)		حقوق حملة الأسهم
		400.000	راس مال الأسهم
		110.000	الفائض المحتجز
630.000ج		630.000ج	

شركة (ب) التابعة
قائمة المركز المالي
في 1 يناير 2013

40.000ج	الأصول المتداولة	10.000	الخصوم المتداولة
120.000ج	الأصول الثابتة (صافي)		حقوق حملة الأسهم
		100.000	راس مال الأسهم
		50.000	الفائض المحتجز
160.000ج		160.000ج	

الخطوات الأساسية لأعداد القائمة الموحدة :

نفس الإجراء الذى اتخذ فى المثال الإيضاحى (أ) – 2 بأستبعاد العناصر المتبادلة العكسية مع توحيد تلك العناصر غير المتبادلة ولكن حيث لا يوجد عنصر مقابل لـ 20.000ج والمدفوعة للشهرة فلا يمكن استبعادها وبالتالى تظهر مع بقية الأصول الأخرى فى القائمة الموحدة للوحدة الاقتصادية ككل.

ويكون قيد اليومية المستخدم في اعداد ورقة العمل كالتالي :

مديـن	دائـن	
100.000		حـ/ رأس مال الأسهم (شركة ب)
50.000		حـ/ الفائض المحتجز (شركة ب)
	150.000	حـ/استثمار في ب (حساب الشركة أ)
		" إثبات عملية استبعاد العناصر المتبادلة العكسية للشركة التابعة (ب) مع ما يقابله من حساب الاستثمار "

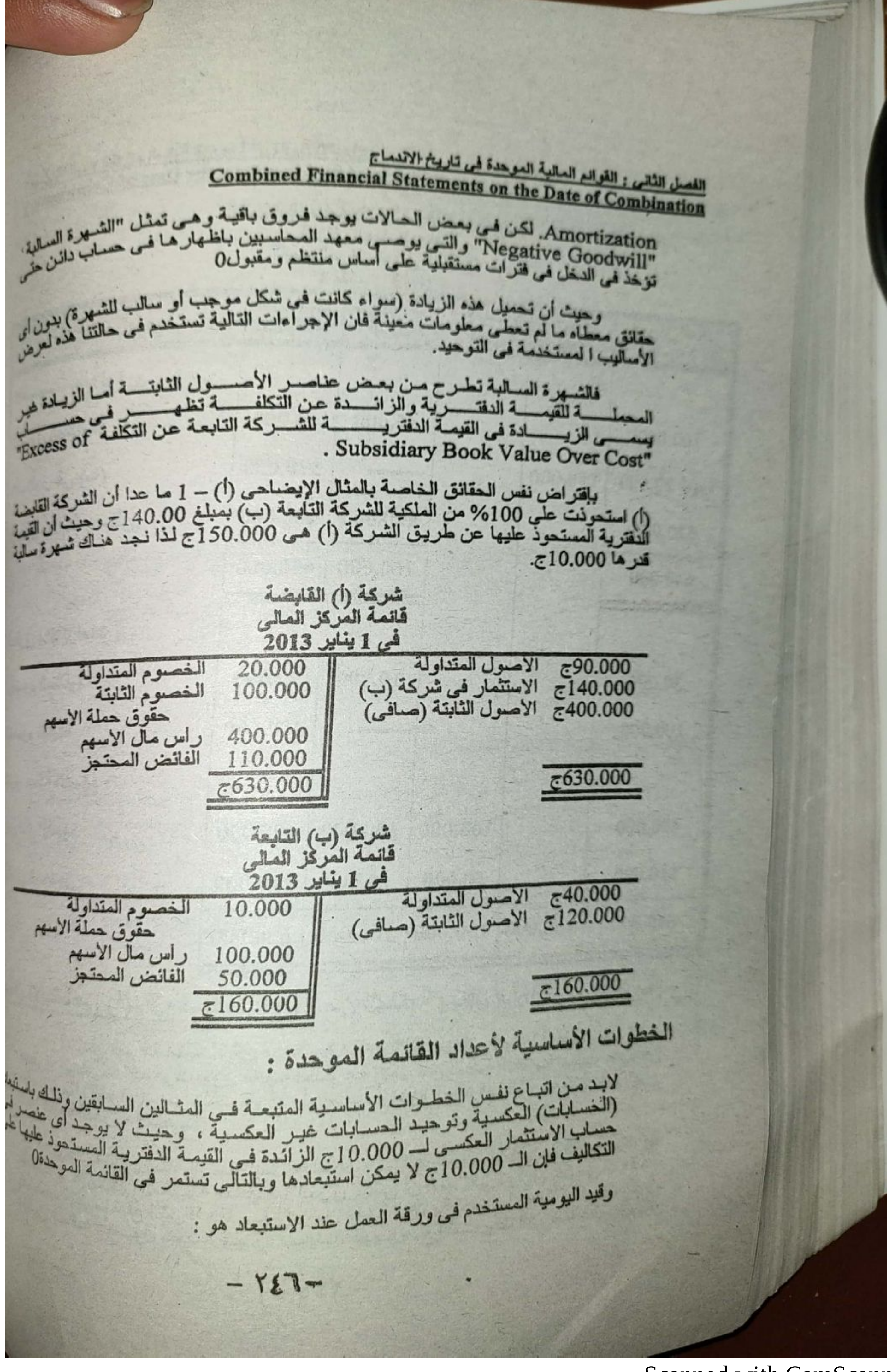
الشركة القابضة (أ) والشركة التابعة (ب)
أوراق العمل الموحدة
قائمة المركز المالى الموحدة
1 يناير 2013

العناصر	شركة (أ) (القابضة)	شركة (ب) (التابعة)	الاستبعاد (تسويات) مدين	دائن	المركز المالى الموحد
الأصول :					
الأصول المتداولة	60.000	40.000			100.000
الاستثمار فى (ب)	170.000	——		150.000	20.000 شهرة
الأصول الثابتة (صافى)	400.000	120.000			520.000
	630.000	160.000			640.000
الحقوق والإلتزامات :					
الخصوم المتداولة	20.000	10.000			30.000
الخصوم الثابتة	100.000	——			100.000
حقوق حملة الأسهم :					
رأس مال الأسهم	400.000	100.000	100.000		400.000
الفائض المحتجز	110.000	50.000	50.000		110.000
	630.000	160.000	150.000	150.000	640.000

المثال الإيضاحى (أ)- 3: تملك 100% من الملكية وبأقل من القيمة الدفترية:

قد تدفع الشركة القابضة أقل من القيمة الدفترية للأسهم التى تستحوذ عليها عند شراء الحقوق فى شركة تابعة وقد تكون القيمة المدفوعة الأقل من القيمة الدفترية بسبب عديد من الأسباب مثل الشراء المميز (ذات الفوائد) أو بسبب أن قوة العائد فى الشركة التابعة لا تبرر سداد القيمة الدفترية لاسهمها0

وعندما تكون تكلفة الحصة للشركة القابضة فى الشركة التابعة أقل من القيمة الدفترية المستحوذ عليها فإن المعالجة المحاسبية للفرق ينبغى أن تسير فى توازن عكسى للمعالجة المستخدمة عندما تدفع الشركة القابضة أكبر من القيمة الدفترية لحصتها وطبقاً لذلك فإن الفرق يمكن الحاقه بأصول معينة فيجب تحميله عليها مع التسويات اللازمة للإستهلاك



Amortization. لكن في بعض الحالات يوجد فروق باقية وهي تمثل "الشهرة السالبة" "Negative Goodwill" والتي يوصي معهد المحاسبين باظهارها في حساب دائن حتى تؤخذ في الدخل في فترات مستقبلية على أساس منتظم ومقبول0

وحيث أن تحميل هذه الزيادة (سواء كانت في شكل موجب أو سالب للشهرة) بدون أى حقائق معطاه ما لم تعطى معلومات معينة فان الإجراءات التالية تستخدم في حالتنا هذه لعرض الأساليب ا لمستخدمة في التوحيد.

فالشهرة السالبة تطرح من بعض عناصر الأصول الثابتة أما الزيادة غير المحملة للقيمة الدفترية والزائدة عن التكلفة تظهر في حساب يسمى الزيادة في القيمة الدفترية للشركة التابعة عن التكلفة "Excess of Subsidiary Book Value Over Cost".

بإفتراض نفس الحقائق الخاصة بالمثال الإيضاحى (أ) – 1 ما عدا أن الشركة القابضة (أ) استحوذت على 100% من الملكية للشركة التابعة (ب) بمبلغ 140.000ج وحيث أن القيمة الدفترية المستحوذ عليها عن طريق الشركة (أ) هى 150.000ج لذا نجد هناك شهرة سالبة قدرها 10.000ج.

شركة (أ) القابضة
قائمة المركز المالى
في 1 يناير 2013

90.000ج	الاصول المتداولة	20.000	الخصوم المتداولة
140.000ج	الاستثمار فى شركة (ب)	100.000	الخصوم الثابتة
400.000ج	الأصول الثابتة (صافى)		حقوق حملة الأسهم
		400.000	راس مال الأسهم
		110.000	الفائض المحتجز
630.000ج		630.000ج	

شركة (ب) التابعة
قائمة المركز المالى
في 1 يناير 2013

40.000ج	الأصول المتداولة	10.000	الخصوم المتداولة
120.000ج	الأصول الثابتة (صافى)		حقوق حملة الأسهم
		100.000	راس مال الأسهم
		50.000	الفائض المحتجز
160.000ج		160.000ج	

الخطوات الأساسية لأعداد القائمة الموحدة :

لابد من اتباع نفس الخطوات الأساسية المتبعة في المثالين السابقين وذلك باستبعاد (الحسابات) العكسية وتوحيد الحسابات غير العكسية ، وحيث لا يوجد أى عنصر لم حساب الاستثمار العكسى لـ 10.000ج الزائدة في القيمة الدفترية المستحوذ عليها عن التكاليف فإن الـ 10.000ج لا يمكن استبعادها وبالتالى تستمر في القائمة الموحدة0

وقيد اليومية المستخدم فى ورقة العمل عند الاستبعاد هو :

مدين	دائن	
100.000		حـ/ رأس مال الأسهم (شركة ب)
50.000		حـ/ الفائض المحتجز (شركة ب)
	150.000	حـ/استثمار فى ب
		"إثبات عملية استبعاد حقوق حملة الأسهم فى الشركة (ب) مقابل حساب الاستثمار فى الشركة (أ)" (حساب الشركة أ)

الشركة القابضة (أ) والشركة التابعة (ب)
أوراق العمل الموحدة
قائمة المركز المالى الموحدة
1 يناير 2013

العناصر	شركة (أ) (القابضة)	شركة (ب) (التابعة)	الاستبعاد (تسويات) مدين	الاستبعاد (تسويات) دائن	المركز المالى الموحد
الأصول :					
الأصول المتداولة	90.000	40.000			130.000
الاستثمار فى (ب)	140.000	ــــــ		150.000	(10.000)
الأصول الثابتة (صافى)	400.000	120.000			520.000
	630.000	160.000			640.000
الحقوق والإلتزامات :					
الخصوم المتداولة	20.000	10.000			30.000
الخصوم الثابتة	100.000	ــــــ			100.000
حقوق حملة الأسهم :					
رأس مال الأسهم	400.000	100.000	100.000		400.000
الفائض المحتجز	110.000	50.000	50.000		110.000
	630.000	160.000	150.000	150.000	640.000

ويمكن تصوير قائمة المركز الموحد فى شكل أفقى (من واقع العمود الأخير لورقة العمل)0

الشركة القابضة (أ) والشركة التابعة (ب)
قائمة المركز المالي الموحدة
في 1 يناير 2013

130.000	اصول متداولة	30.000	خصوم متداولة
520.000	الأصول الثابتة (صافى)	100.000	خصوم ثابتة
		10.000	حساب زيادة القيمة الدفترية عن التكلفة فى الشركة التابعة
			حقوق حملة الأسهم
		400.000	راس مال الأسهم
		110.000	الفائض المحتجز
650.000		650.000	

الشهرة الموحدة : Consolidated Goodwill

تتكون الشهرة الموحدة من العناصر التالية : (أ) الشهرة التى تظهر طبيعياً فى دفاتر الشركات التى تم تأسيسها بالإضافة إلى (ب) أى شهرة غير مثبتة فى دفاتر الشركات المؤسسة Constituent ولكنها تنشأ Arises عند التوحيد نظراً لأن الشركة القابضة دفعت أكثر من القيمة الدفترية كحصة فى الشركة التابعة وبطرح Minus (جـ) أى شهرة سالبة ناتجة عند التوحيد نظراً لأن الشركة القابضة دفعت أقل من القيمة الدفترية لحصتها فى الشركة التابعة.

إذا تجاوزت الشهرة السالبة قيمة الشهرة الموجبة فإن هذه الزيادة تعتبر ائتمان مؤجل للدخل Deferred Credit to Income

ثانياً ـ تملك أقل من 100% من حقوق الملكية :

عندما تمتلك الشركة القابضة أقل من 100% من ملكية الشركة التابعة فهى بذلك تشارك الملكية مع حملة الأسهم الذين لم تستحوذ على أسهمهم وهؤلاء حملة الأسهم الخارجين (ويفهم من كلمة خارجين أولئك الذين لا تشملهم المجموعة الموحدة) يشار إليهم على أنهم أصحاب الأقلية Minority Interest ، وحيث أن أصحاب الأقلية لهم جزئية من الملكية فى نفس الوقت الذى توجد فيه حقوق لأصحاب حصص الأغلبية (حصة الشركة القابضة) فى الشركة التابعة فإن حقوق حملة الأسهم فى الشركة التابعة تتكون أساساً من عنصرين وهما :

(1) حصة الشركة القابضة ، (2) حصة الأقليـة

وعند التوحيد فإن عنصر الشركة القابضة فى حقوق حملة الأسهم فى الشركة التابعة يستبعد ولكن عنصر حصة الأقلية يتم توحيده وظهوره فى القائمة الموحده0

وكما هو الحال فى تملك 100% من حقوق الملكية هناك ثلاثة مواقف مميزة تظهر عند وجود تملك لأقل من 100% من حقوق الملكية ، وهذه المواقف الثلاث هى :

1- الاستحواذ على أقل من 100% من الملكية بما يعادل القيمة الدفترية .

2- الاستحواذ على أقل من 100% من الملكية بقيمة أكبر من القيمة الدفترية .

3- الاستحواذ على أقل من 100% من الملكية بقيمة أقل من القيمة الدفترية.

ويتم إيضاح ذلك بالأمثلة التوضيحية التالية :

المثال الإيضاحي(ب)- 1: تملك أقل من 100% من الملكية وبما يعادل القيمة الدفترية:

افترض فى أول يناير 2013 حصلت الشركة القابضة (أ) على 90% من الملكية للشركة التابعة (ب) بمبلغ 135.00ج ويمثل ذلك تماماً القيمة الدفترية للملكية المستحوذ عليها من الشركة التابعة

وتعكس القوائم المالية المنفصلة المراكز المالية للشركات محل الدراسة وذلك فى تاريخ الاستحواذ ثم تظهر بعد ذلك القائمة الموحدة .

شركة (أ) القابضة
قائمة المركز المالى
فى 1 يناير 2013

95.000ج	الأصول المتداولة	20.000	الخصوم المتداولة
135.000ج	الاستثمار فى شركة (ب)	100.000	الخصوم الثابتة
400.000ج	الأصول الثابتة (صافى)		حقوق حملة الأسهم
		400.000	رأس مال الأسهم
		110.000	الفائض المحتجز
630.000ج		630.000ج	

شركة (ب) التابعة
قائمة المركز المالى
فى 1 يناير 2013

40.000ج	الأصول المتداولة	10.000	الخصوم المتداولة
120.000ج	الأصول الثابتة (صافى)		حقوق حملة الأسهم
		100.000	رأس مال الأسهم
		50.000	الفائض المحتجز
160.000ج		160.000ج	

الخطوات الأساسية لأعداد القائمة الموحدة :

الإجراء الأساسى يتضمن ما سبق إيضاحه فى الأمثلة الإيضاحية السابقة وهو :

(1) استبعاد الحسابات العكسية .

(2) توحيد الحسابات غير العكسية .

وفي هذه الحالة العنصر (الحساب) العكسي الوحيد هو ادعاء (مطالبة) الشركة القابضة في حقوق حملة الأسهم في الشركة التابعة والممثل في حساب الاستثمار في قائمة الشركة القابضة ويصبح قيد اليومية المستخدم في ورقة العمل لإتمام عملية الاستبعاد هو :

مدين	دائن	البيان
90.000		حـ/ رأس مال الأسهم (90% من شركة ب)
45.000		حـ/ الفائض المحتجز (90% من شركة ب)
	135.000	حـ/استثمار في ب (حساب الشركة أ)
		"إثبات عملية استبعاد 90% من حقوق حملة الأسهم في الشركة التابعة (ب)مقابلAgainstحساب الاستثمار "

أما العناصر (الحسابات) غير العكسية Nonreciprocal فيتم توحيدها بإظهارها في القائمة الموحدة ، مع ملاحظة أن امتداد العنصر غير العكسي للأسهم والفائض المحتجز للشركة (ب) يعتبر حصة أقلية ،وتكون ورقة العمل لإتمام الاستبعاد كالتالي :

الشركة القابضة (أ) والشركة التابعة (ب)

ورقة العمل الموحدة
قائمة المركز المالي الموحدة
1 يناير 2013

العناصر	شركة (أ) (القابضة)	شركة (ب) (التابعة)	الاستبعاد (تسويات) مدين	الاستبعاد (تسويات) دائن	المركز المالي الموحد
الأصول :					
الأصول المتداولة	95.000	40.000			135.000
الاستثمار في (ب)	135.000	—		135.000	—
الأصول الثابتة (صافي)	400.000	120.000			520.000
	630.000	160.000			655.000
الحقوق والإلتزامات :					
الخصوم المتداولة	20.000	10.000			30.000
الخصوم الثابتة	100.000	—			100.000
حقوق حملة الأسهم :					
رأس مال الأسهم					
شركة (أ)	400.000				400.000
شركة (ب)		100.000	90.000		10.000(أقلية)
الفائض المحتجز					
شركة (أ)	110.000				110.000
شركة (ب)		50.000	45.000		5.000(أقلية)
	630.000	160.000	135.000	135.000	655.000

ملاحظة : يلاحظ فى قائمة المركز المالى الموحدة (العمود الأخير) وجود حصة 10% للأقلية من حملة الأسهم الخارجين سواء فى حصص رأس المال (10% من 100.000ج تعادل 10.000ج أو 10% من 50.000ج تعادل 5000ج - فائض محتجز).

وفى حالة تصوير قائمة المركز المالى الموحدة فهى تظهر كالتالى :

الشركة القابضة (أ) والشركة التابعة (ب)
قائمة المركز المالى الموحدة
فى 1 يناير 2013

135.000	أصول متداولة	30.000	الخصوم المتداولة
520.000	الأصول الثابتة (صافى)	100.000	الخصوم الثابتة
		15.000	حقوق الأقلية
			حقوق حملة الأسهم
		400.000	راس مال الأسهم
		110.000	الفائض المحتجز
655.000ج		655.000ج	

ويلاحظ على شكل قائمة المركز المالى الموحدة أن حصة الأقلية تم عرضها قبل القسم الخاص بحقوق حملة الأسهم للشركة القابضة وقد يتم عرضها ضمن هذا القسم كما سيظهر فى بعض الحالات للأمثلة الإيضاحية التالية ، إلا أن معظم الحالات العملية تبرزها قبل القسم الخاص بحقوق حملة الأسهم.

المثال الإيضاحى(ب)- 2: الاستحواذ على أقل من 100% وبقيمة أكبر من القيمة الدفترية.

بافتراض ان الحقائق كما هى فى المثال الإيضاحى (ب) – 1 ما عدا أن الشركة القابضة (أ) حصلت على 90% من حصة الشركة التابعة (ب) بمبلغ 155.000ج وحيث أن القيمة الدفترية التى استحوذ عليها بمعرفة الشركة (أ) هى 135.000ج (90% من 150.000ج) ولذا توجد زيادة مدفوعة قدرها 20.000ج للشهرة .

الشركة القابضة (أ)
قائمة المركز المالى
فى 1 يناير 2013

75.000ج	الأصول المتداولة	20.000	الخصوم المتداولة
155.000ج	الاستثمار فى شركة (ب)	100.000	الخصوم الثابتة
400.000ج	الأصول الثابتة (صافى)		حقوق حملة الأسهم
		400.000	رأس مال الأسهم
		110.000	الفائض المحتجز
630.000ج		630.000ج	

الشركة التابعة (ب)
قائمة المركز المالى
فى 1 يناير 2013

ج40.000	الأصول المتداولة	10.000	الخصوم المتداولة
ج120.000	الأصول الثابتة (صافى)		حقوق حملة الأسهم
		100.000	رأس مال الأسهم
		50.000	الفائض المحتجز
ج160.000		ج160.000	

الخطوات الأساسية لأعداد قائمة المركز المالى الموحد :

الاستبعاد للعناصر (الحسابات) العكسية والتوحيد للعناصر (الحسابات) غير العكسية ويكون قيد اليومية اللازم لعملية الاستبعاد والمستخدم فى ورقة العمل هو :

مديـن	دائـن	
90.000		حـ/ رأس مال الأسهم (90% من شركة ب)
45.000		حـ/ الفائض المحتجز (90% من شركة ب)
	135.000	حـ/استثمار فى ب (حساب الشركة أ)
		"إثبات استبعاد العناصر العكسية لحقوق حملة الأسهم فى شركة (ب) مقابل حساب الاستثمار"

وتكون ورقة العمل فى هذه الحالة كما يلى :

ورقة العمل
لإعداد قائمة المركز المالى الموحدة
فى 1 ينايــر 2013

العناصـــــــر	شركة (أ) (القابضة)	شركة (ب) (التابعة)	الاستبعاد (تسويات) مدين	الاستبعاد (تسويات) دائن	المركز المالى الموحد
الأصـــــول :					
الأصول المتداولة	75.000	40.000			115.000
الاستثمار فى (ب)	155.000			135.000	20.000(شهرة)
الأصول الثابتة (صافى)	400.000	120.000			520.000
	630.000	160.000			655.000
الحقوق والإلتزامات :					
الخصوم المتداولة	20.000	10.000			30.000
الخصوم الثابتة	100.000				100.000
حقوق حملة الأسهم :					
راس مال الأسهم					
شركة (أ)	400.000				400.000
شركة (ب)		100.000	90.000		10.000(أقلية)
الفائض المحتجز					
شركة (أ)	110.000				110.000
شركة (ب)		50.000	45.000		5.000
	630.000	160.000	135.000	135.000	655.000

وتصبح قائمة المركز المالى الموحدة كما يلى :

قائمة المركز المالى الموحدة
الشركة القابضة (أ) والشركة التابعة (ب)
فى 1 يناير 2013

115.000	اصول متداولة	30.000	الخصوم المتداولة
520.000	الأصول الثابتة (صافى)	100.000	الخصوم الثابتة
20.000	الشهـــرة	15.000	حقوق الأقلية
			حقوق حملة الأسهم
		400.000	راس مال الأسهم
		110.000	الفائض المحتجز
655.000ج		655.000ج	

المثال الإيضاحى(ب)- 3: الاستحواذ على أقل من 100% من الملكية وبقيمة أقل من القيمة الدفترية:

أفترض نفس الحقائق فى المثال الإيضاحى (ب) – 1 ما عدا أن الشركة القابضة (أ) حصلت على 90% من حصة الشركة التابعة (ب) بمبلغ 125.000ج وحيث أن القيمة الدفترية التى استحوذ عليها بمعرفة الشركة القابضة (أ) هى 135.000ج (90% من 150.000ج) فيلاحظ هناك زيادة فى القيمة الدفترية أكبر من التكلفة وقدرها 10.000ج.

الشركة القابضة (أ)
قائمة المركز المالى
فى 1 يناير 2013

الأصول المتداولة	105.000	الخصوم المتداولة	20.000
الاستثمار فى شركة (ب)	125.000	الخصوم الثابتة	100.000
الأصول الثابتة (صافى)	400.000	حقوق حملة الأسهم	
		رأس مال الأسهم	400.000
		الفائض المحتجز	110.000
	630.000ج		630.000ج

الشركة التابعة (ب)
قائمة المركز المالى
فى 1 يناير 2013

الأصول المتداولة	40.000	الخصوم المتداولة	10.000
الأصول الثابتة (صافى)	120.000	حقوق حملة الأسهم	
		رأس مال الأسهم	100.000
		الفائض المحتجز	50.000
	160.000		160.000

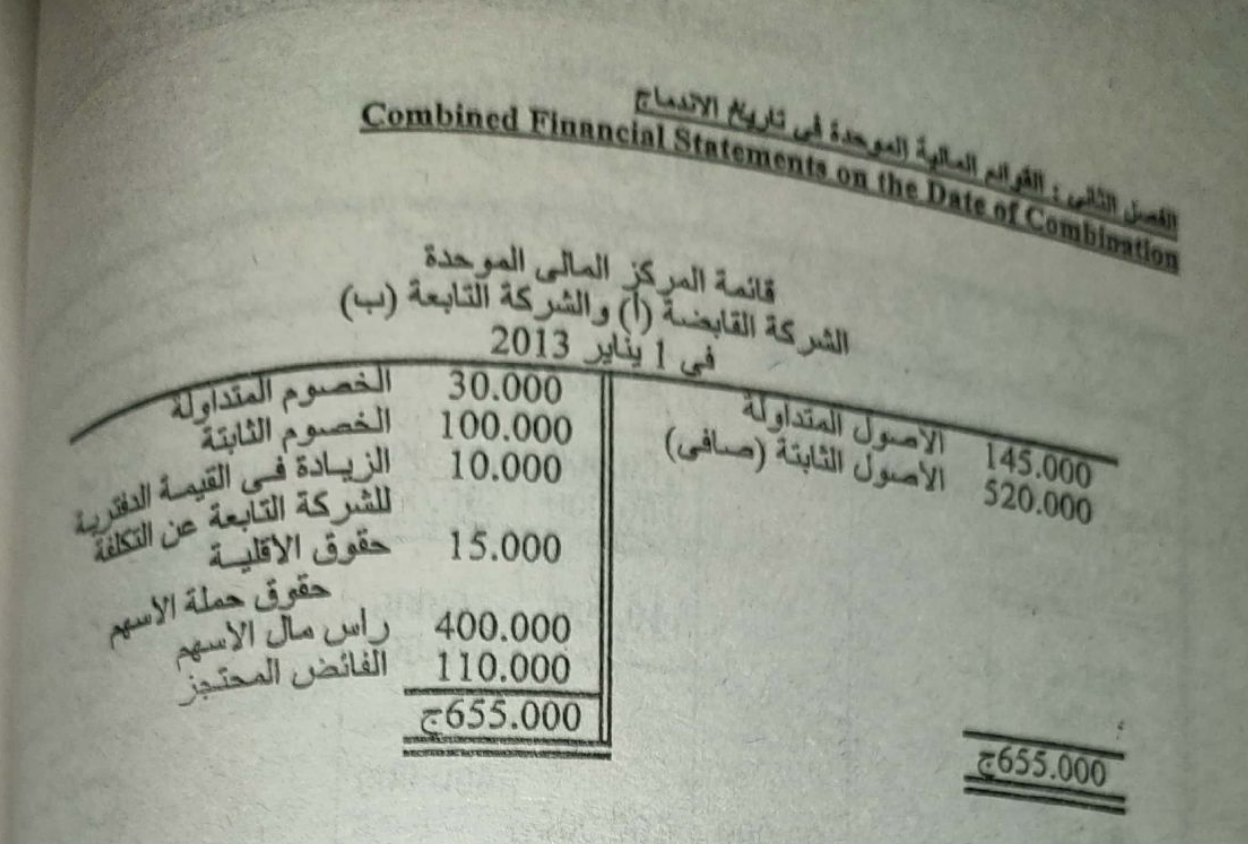
ورقة العمل
لإعداد قائمة المركز المالى الموحدة
فى 1 ينايـــر 2013

العناصـــــــــــر	شركة (أ) (القابضة)	شركة (ب) (التابعة)	الاستبعاد (تسويات) مدين	الاستبعاد (تسويات) دائن	المركز المالى الموحد
الأصـــــــول :					
الأصول المتداولة	105.000	40.000			145.000
الاستثمار فى (ب)	125.000	ــــــ		135.000	10.000(شهرة)
الأصول الثابتة (صافى)	400.000	120.000			520.000
	630.000	160.000			655.000
الحقوق والإلتزامات :					
الخصوم المتداولة	20.000	10.000			30.000
الخصوم الثابتة	100.000	ــــــ			100.000
حقوق حملة الأسهم :					
راس مال الأسهم					
شركة (أ)	400.000				400.000
شركة (ب)		100.000	90.000		10.000(أقلية)
الفائض المحتجز					
شركة (أ)	110.000				110.000
شركة (ب)		50.000	45.000		5.000 (أقلية)
	630.000	160.000	135.000	135.000	655.000

ويلاحظ أن قيد اليومية اللازم عند إعداد ورقة العمل هو :

مديـن	دائـن	
90.000		حـ/ راس مال الأسهم (90% من شركة ب)
45.000		حـ/ الفائض المحتجز (90% من شركة ب)
	135.000	حـ/استثمار فى ب (حساب الشركة أ)
		"إثبات استبعاد العناصر العكسية مقابل حساب الاستثمار"

وتكون قائمة المركز المالى الموحدة كما يلى :



قائمة المركز المالى الموحدة
الشركة القابضة (أ) والشركة التابعة (ب)
فى 1 يناير 2013

145.000	الأصول المتداولة	30.000	الخصوم المتداولة
520.000	الأصول الثابتة (صافى)	100.000	الخصوم الثابتة
		10.000	الزيادة فى القيمة الدفترية للشركة التابعة عن التكلفة
		15.000	حقوق الأقلية
			حقوق حملة الأسهم
		400.000	راس مال الأسهم
		110.000	الفائض المحتجز
ج655.000		ج655.000	

بعض المعاملات الداخلية المتنوعة: Miscellaneous Inter Company Items

لوحظ مما سبق هناك حسابين داخليين في الشركة وهما من الحسابات المتقابلة العكسية (استثمارات كاصل فى الشركة القابضة وحقوق حملة الأسهم فى الشركة التابعة Reciprocal in Nature واللذين يجب استبعادهما من أجل تجنب المحاسبة المزدوجة وذلك من وجهة نظر المجموعة الموحدة Affiliated Group كوحدة محاسبية ، ومن هذه الحسابات الداخلية فى الشركة والتى تقع فى هذا التبويب حسابات المدينين والدائنين وأيضا أوراق القبض وأوراق الدفع والتوزيعات المستحقة كأصل والتوزيعات المستحقة كالتزام .

وعند إعداد القائمة الموحدة للمركز المالي فإن معاملات المدينين والدائنين الداخلية بالشركة يتم استبعادها عن طريق قيود اليومية اللازمة لاعداد ورقة العمل وذلك بجعل رقم الدائنين مدينا ورقم المدينين دائنا0 ويلاحظ أن تأثير مثل هذه الاستبعادات (التسويات) هو التقيد بالتوحيد للمدينين والدائنين لتلك العمليات الناتجة مع "جهات خارج المجموعة الموحدة".

والقيود اللازمة لإعداد ورقة العمل يمكن إيضاحها عن طريق ورقة عمل جزئية وبافتراض أن الشركة (أ) القابضة والشركة (ب) (تابعة مملوكة 90%) تم توحيدهما وتوجد البيانات التالية:

أ - أن الشركة (أ) القابضة مدينة للشركة (ب) بمبلغ 5000ج بحساب مفتوح.

ب - لدى الشركة (أ) ورقة قبض من الشركة (ب) بمبلغ 10.000ج.

جـ - أعلنت الشركة (ب) توزيعات قدرها 20.000ج ولكنها لم تدفع بعد .

فتكون ورقة العمل الجزئية وبها التسويات (الاستبعادات) كما يلى :

البيـــــان	شركه (أ) (القابضة)	شركه (ب) (التابعة)	الاستبعاد (تسويات) مديـــن	دائـــن	المركز المالى الموحد
	(الأرقام معطاه) فى هذه الأعمدة				
الأصـــــول :					
المدينين		6.000		(أ) 5.000	1000 (عملاء من الخارج)
أوراق القبض	10.000			(ب)10.000	——
التوزيعات	18.000			(جـ)18.000	——
الحقـــــوق والإلتزامات :					
الدائنون	7.000		(أ) 5,000		2000
أ0 دفع		10.000	(ب)10.000		——
توزيعات مستحقة		20.000	(جـ)18.000		2000

ينبغى ملاحظة عند وجود جزئية حساب داخلى عكسى Reciprocal فإن هذا الجزء من الحساب ينبغى استبعاده ، أما الحساب غير العكسى يتم توحيده .

وعلى سبيل المثال يلاحظ أن القيد الخاص بالمعلومة (جـ) حيث أن الشركة (أ) لها 90% كحصة فى الشركة (ب) لذا فهى تتملك من التوزيعات 90% فقط أى 18000ج وهذا الجزء من الحساب العكسى للتوزيعات المستحقة هو الذى ينبغى استبعاده .

القوائم الموحدة للفائض المحتجز فى تاريخ الاستحواذ (الشراء) :
Consolidated Statements of Retained Earnings at Acquisition Date :

قوائم الفائض المحتجز غير الموحدة تعطى تدعيم مفصل متتالى لقائمتين غير موحدتين للمركز المالى ، وعلى نفس النمط فإن قوائم الفائض المحتجز الموحدة تعطى بشكل مفصل متتالى لقائمتين موحدتين للمركز المالى .

وعلى سبيل المثال : القائمة الموحدة للفائض المحتجز تعطى تحليل للتغيرات فى الفائض المحتجز الموحد فى فترة مالية معينة ، ومنذ تاريخ الاستحواذ فإن الوحدة الموحدة لا يوجد لها فترة من التشغيل فإن الفائض المحتجز الموحد يعتبر طبق الأصل للفائض المحتجز للشركة القابضة ويرجع ذلك إلى استبعاد حصة الشركة القابضة للفائض المحتجز فى الشركة التابعة وشمولها لحصة حقوق الأقلية فى القائمة الموحدة للمركز المالى .

ولإيضاح ذلك يمكن استعراض هذه النقاط فى المثال الإيضاحى التالى :

مثال إيضاحى :

باقتراض بيانات المثال الإيضاحى (أ) – 1 وافترض القوائم التالية للفائض المحتجز ...
فى تاريخ الاستحواذ :

	شركه (أ) قائمة الفائض المحتجز يناير 2013	شركه (ب) قائمة الفائض المحتجز يناير 2013
الفائض المحتجز 2013/1/1	100.000	44.000
صافى الدخل (2013)	10.000	6.000
الفائض المحتجز 2013/1/1	110.000ج	50.000ج

وحيث تم استبعاد 100% من الفائض المحتجز بالشركة (ب) فإن الفائض المحتجز الموحد ... بالكامل من الفائض المحتجز للشركة القابضة (أ) وهو 110.000ج .

وبافتراض أن الموقف الأساسى فى المثال الافتراضى (ب) – 1 وهو أن الشركة (أ) استحوذت على 90% من ملكية الشركة (ب) وبتكلفة تعادل القيمة الدفترية وبافتراض وجود قوائم الفائض المحتجز الموضحة بأعلاه (للمثال الايضاحى السابق مباشرة) فإن 90% من الفائض المحتجز للشركة ... ينبغى استبعاده بالقيد التالى :

مديـن	دائن	
90.000		حـ/ راس مال الأسهم (90% من شركة ب)
45.000		حـ/ الفائض المحتجز (90% من شركة ب)
	135.000	حـ/استثمار فى ب (حساب الشركة أ)
		"إثبات استبعاد 90% من حقوق حمله الاسهم فى شركة (ب) مقابل حساب الاستثمار فى (أ)"

وبالرغم أن المستبعد 45.000ج فقط من الفائض المحتجز للشركة التابعة فيمكن أن نعيد ... أن الباقى وقدره 5000ج يتم توحيدها كحصة حقوق للأقلية وبالتالى فإن الفائض المحتجز الموحد ... نفسه الفائض المحتجز للشركة القابضة 110.000ج .

المحاسبة عن الفرق بين التكلفة والقيمة الدفترية للأصول المشتراه للشركة التابعة:

المحاسبة عن الفرق بين تكلفة الاستثمار فى الشركة التابعة والقيمة الدفترية للأصول المشتراه لابد أن يؤخذ فى الاعتبار بخلاف ما هو مقترح فى إجراءات التوحيد السابقة واللازمة لأعداد القوائم الموحدة .

مؤيدى نظرية التكاليف لتقييم الأصل يعتقدون أن التكلفة المناسبة للأصول هى تكلفتها بالنسبة للشركة الموحدة ، وهذه الفكرة تتمشى بصفة عامة مع الممارسات العملية الحالية فهى تعطى المعالجة التالية للفرق بين تكلفة الاستثمار والقيمة الدفترية للأصول المشتراه :

إذا كانت التكلفة اكبر من القيمة الدفترية :

(1) تحدد الزيادة لأصول ملموسة يمكن التعرف عليها بصفة خاصة باعتبارها دليل أن السعر المدفوع يتجاوز القيمة الدفترية .

(2) التعرف على تلك الأصول التي يمكن التعرف عليها كأصول غير ملموسة وكدليل أن السعر قد دفع .

(3) التعرف على أى فرق لم يحاسب عليه سواء فى (1) أو (2) أعلاه واعتباره هذا الفرق "زيادة التكلفة على القيمة الدفترية للشركة التابعة" وذلك وفقاً للمبدأ رقم 17 APB وينبغى استهلاك القيمة التي تم معرفتها بشكل منتظم وإدخالها في قائمة الدخل وذلك خلال الفترة المستفاد بها ، ويشير نفس المبدأ (17) أن الاستهلاك لا يتجاوز 40 سنة ، وإذا كان الفرق قد تم تحديده لأصل يمكن استهلاكه وفقاً لعملية التحميل ، لذا سوف تظهر فى الشركة الموحدة ضمن مصاريفها مصروف استهلاك للفرق المحمل .

إذا كانت القيمة الدفترية أكبر من التكلفة :

(1) أن يُعين (يُحدد) الفرق لأصول ملموسة يمكن التعرف عليها بشكل خاص ويعتبر ذلك دليل أن السعر المدفوع أقل من القيمة الدفترية

(2) يعين الفرق لأصول غير ملموسة والتي يمكن التعرف عليها بشكل خاص ويعتبر ذلك دليل أن السعر المدفوع كان أقل من القيمة الدفترية

(3) أى فرق لم يتم المحاسبة عنه في (1) ، (2) باعلاه يجب تحميله جزئياً مقابل الأرصدة المتبقية للأصول غير الجارية (أصول ثابتة كالمباني والأراضي) ما عدا الاستثمارات طويلة الأجل فى بورصة الأوراق المالية .

(4) التعرف على أى فرق لم يتم التحاسب عليه سواء فى (1) ، (2) ، (3) بأعلاه واعتباره شهرة سالبة وذلك فى حساب باسم "زيادة القيمة الدفترية للشركة التابعة عن التكلفة"، وقد أشار المبدأ المحاسبي رقم APB 16 بأن الشهرة السالبة لا ينبغى التعرف عليها ما لم تخفض الأصول غير الجارية (أصول ثابتة) إلى القيمة صفر ، وطبقاً للمبدأ APB (17) فإن القيمة التى حددت يجب أن تؤخذ فى الدخل فى الفترة المستقبلية على أساس مقبول ومنتظم

ان استهلاك الفرق بين التكلفة والقيمة الدفترية لأسهم الشركة التابعة المستحوذ عليها قد تم معالجتها فى حسابات بأحدى الطرق التالية :

(1) أن يكون هناك حساب مستقل بالاستهلاك الفترى والمنعكس فى حينه.

(2) أن يترك فى حساب الاستثمار مع استهلاك فترى ينعكس فى حينه.

ولإيضـــاح ذلك :

افترض أن 20.000ج شهرة موجبة سوف يتم استهلاكها وفقا لطريقة القسط الثابت وخلال عشرة سنوات .

الطريقة الأولى :

مديـن	دائـن	
2000		حـ/ مصروف استهلاك
	2000	حـ/ الشهـرة
		(إثبات استهلاك الشهرة)

الطريقة الثانية :

مديـن	دائـن	
2000		حـ/ مصروف استهلاك
	2000	حـ/ الاستثمار فى الشركة (ب)
		(إثبات الاستهلاك مع وجود حساب الاستثمار)

أسئلة وتمارين وحالات للمراجعة

اولاً: أسئلة

أسئلة الصواب والخطأ:

أكتب كلمة (صواب) أو (خطأ) بجوار كل عبارة من العبارات الأتية، وفي حالة العبارة (الخطأ) اكتب العبارة الصواب

(1) عند اندماج المشروعات فإن تحالف الشركة الأم والشركة التابعة يجعل الشركة التابعة تقوم بإعداد قيود اليومية في تاريخ الإندماج لزيادة قيم الأصول الظاهرة في الميزانية المقدمة منها لكي تصبح وفقا للقيمة العادلة.

(2) قيود اليومية للشركة القابضة عند تسجيل الإندماج مع شركة تابعة لا تشمل المدين والدائن للتعرف علي الأصول والخصوم للشركة التابعة.

(3) في تاريخ الإندماج يتم إعداد الميزانية الموحدة فقط للشركتين القابضة والتابعة.

(4) عرفت حصة التحكم المالي بشكل تقليدي علي انه ملكية الشركة المستثمرة لأكثر من 50% من الأسهم العادية للشركة المستثمر فيها.

(5)جميع التكاليف المباشرة التي تنفق لإتمام الاندماج تؤدي الي خفض علاوة الإصدار بالشركة القابضة.

(6)تركز القوائم المالية الموحدة علي الشكل القانوني للعلاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة.

ثانياً:التمارين

التمرين الأول :

المطلوب : إعداد قائمة المركز المالى الموحدة من البيانات المعطاه وذلك فى تاريخ الاستحواذ لـ 80% من أسهم الشركة التابعة موضحا قيمة الشهرة وحصة (حقوق) الأقلية :

فى تاريخ الشراء كانت محتويات حقوق حملة الأسهم فى الشركة التابعة كما يلى :

100.000ج رأس مال الأسهم ، 40.000 الفائض المحتجز

وقد دفعت الشركة القابضة 130.000ج لاستثماراتها فى الشركة التابعة

وكان رأس مال الأسهم فى الشركة القابضة 1.000.000ج والفائض المحتجز 200.000ج وإجمالى صافى الأصول (شاملاً الاستثمار فى الشركة التابعة) 1.200.000ج .

التمرين الثاني :

المطلوب : تحديد قيمة الشهرة فى كل حالة من الحالات التالية :

الحالات	ت . الاستثمار	نسبة الملكية	حقوق حمله الأسهم في الشركة التابعة في تاريخ الشراء	
			الفائض المحتجز	راس مال الأسهم
الحالة (1)	120.000	%100	20.000	100.000
الحالة (2)	140.000	%100	30.000	100.000
الحالة (3)	132.000	%100	40.000	100.000
الحالة (4)	135.000	%90	50.000	150.000
الحالة (5)	195.000	%90	60.000	150.000
الحالة (6)	195.000	%90	70.000	150.000

التمرين الثالث :
فى كل حالة من الحالات التالية تم الحصول على البيانات فى تاريخ الشراء ، والمطلوب فى كل حالة تحديد :

(1) قيمة الشهرة الموجودة عند الشراء .
(2) قيمة حصة حقوق الأقلية فى تاريخ الشراء .

الحالات	ت0 الاستثمار	نسبة الملكية	حقوق حملة الأسهم فى الشركة التابعة فى تاريخ الشراء - الفائض المحتجز	حقوق حملة الأسهم فى الشركة التابعة فى تاريخ الشراء - راس مال الأسهم
الحالة (1)	230.000	%100	35.000	200.000
الحالة (2)	240.000	%100	40.000	200.000
الحالة (3)	190.000	%100	(18.000)	200.000
الحالة (4)	276.000	%80	40.000	300.000
الحالة (5)	288.000	%80	60.000	300.000
الحالة (6)	240.000	%80	(10.000)	300.000

التمرين الرابع :
المطلوب : إعداد القائمة الموحدة للمركز المالى للشركة (أ) ، (ب)
بافتراض :

(1) اشترت الشركة (أ) جميع أسهم الشركة (ب) بمبلغ 100.000ج نقداً .
(2) اشترت الشركة (أ) جميع أسهم الشركة (ب) بمبلغ 108.000ج نقداً.
(3) اشترت الشركة (أ) 90% من أسهم الشركة (ب) بمبلغ 100.000ج نقداً
(4) اشترت الشركة (أ) 80% من أسهم الشركة (ب) بمبلغ 75.000ج وتم سداد 25.000ج نقداً وحرر سند أذنى بالرصيد المتبقى

قائمة المركز المالى
فى 31 ديسمبر 2013

شركة(أ)	شركة(ب)	أصول	شركة(أ)	شركة(ب)	الحقوق والإلتزامات
350.000	20.000	أ. متداولة	50.000		
400.000	90.000	أ. ثابتة (صافية)	100.000	10.000	خصوم متداولة
			500.000		خصوم ثابتة
			100.000		حقوق حملة الأسهم
				80.000	راس مال الأسهم
				20.000	الفائض المحتجز
750.000	110.000		750.000	110.000	

التمرين الخامس :
المطلوب : إعداد قائمة المركز المالى الموحدة للشركة القابضة (أ) والشركات التابعة لها (ب) ، (ج) ، وفيما يلى قوائم المراكز المالية للشركات الثلاثة فى 30 سبتمبر 2013 وهو تاريخ استحواذ الشركة (أ) لحصصها فى الشركات التابعة :

قائمة المركز المالى للشركة (ا)

249.000	الأصـــول	150.000	الإلتزامات
60.000	أستثمارات الأسهم فى (ب) (قيمة اسمية 100ج)	225.000	راس مال الأسهم
		15.000	الفائض المحتجز
81.000	أستثمارات الأسهم فى (جـ) (قيمة اسمية 81ج)		
390.000ج		390.000ج	

قائمة المركز المالى للشركة (ب)

175.000	الأصـــول	80.000	الالتزامات
		75.000	راس مال الأسهم
		20.000	الفائض المحتجز
175.000ج		175.000ج	

قائمة المركز المالى للشركة (جـ)

100.000	الأصـــول	20.000	الالتزامات
10.000	(عجز)	90.000	راس مال الأسهم
110.000ج		110.000ج	

التمرين السادس :

في 31 ديسمبر 2013 اشترت الشركة (أ) 90% من الشركة (ب) بمبلغ 280.000ج ، ... من الشركة (جـ) بمبلغ 284.000ج ، 75% من الشركة (د) بمبلغ 60.000ج ، وكانت القوائم ... للموقف المالى للشركات المتنوعة بعد عملية الاستحواذ مباشرة كما يلى :

الأصـــــول	شركة (أ)	شركة (ب)	شركة (جـ)	شركة (د)
النقدية	1.356.000	50.000	20.000	25.000
المدينين (صافى)	300.000	10.000	4.000	8.000
المخزون	900.000	125.000	70.000	150.000
الأراضى	1.000.000	20.000	30.000	25.000
المبانى (صافى)	2.000.000	300.000	400.000	100.000
الاستثمار فى شركة (ب)	280.000	ـــــ	ـــــ	ـــــ
(جـ)	284.000	ـــــ	ـــــ	ـــــ
(د)	60.000	ـــــ	ـــــ	ـــــ
	6.080.000	505.000	524.000	308.000

الحقوق والإلتزامات	شركة (أ)	شركة (ب)	شركة (جـ)	شركة (د)
الدائنون	200.000	30.000	20.000	20.000
أ. دفع	180.000	70.000	50.000	200.000
سندات	100.000	100.000	100.000	ـــــ
رأس مال الأسهم	5.000.000	200.000	250.000	100.000
الفائض (العجز) المحتجز	600.000	105.000	104.000	(12.000)
	6.080.000	505.000	524.000	308.000

والمطلوب : أعداد قائمة المركز المالى الموحدة فى تاريخ الاستحواذ .

التمرين السابع :

استخدم البيانات التالية والمستخرجة من سجلات الشركة أ ، ب ، جـ فى أول مارس 2013 وهو تاريخ استحواذ الشركة (أ) استثماراتها فى كل من شركة (ب) وشركة (جـ) فى إعداد قائمة المركز المالى الموحدة.

الأصـــــــــول	شركة (أ)	شركة (ب)	شركة (جـ)
الأصول المتداولة	770.000	440.000	490.000
الاستثمارات :			
4200سهم فى الشركة (ب)	550.000		
5520سهم فى الشركة (جـ)	700.000		
الأصول الثابتة (صافى)	1.780.000	400.000	460.000
	3.800.000	840.000	950.000

الحقوق الإلتزامات	شركة (أ)	شركة (ب)	شركة (جـ)
الخصوم المتداولة	600.000	120.000	80.000
الخصوم الثابتة	500.000	80.000	120.000
رأس مال الأسهم (القيمة الاسمية 100ج)	2.500.000	500.000	600.000
زيادة رأس المال عن القيمة الاسمية	100.000	40.000	60.000
الفائض المحتجز	400.000	100.000	90.000
	3.800.000	840.000	950.000

التمرين الثامن :

فى 31 ديسمبر 2013 استحوذت الشركة (ك) على رأس مال الأسهم بالكامل للشركة ش-1 و 95% من رأس مال الأسهم للشركة ش- 2 ، وبعد الاستحواذ مباشرة كانت قوائم المركز المالى للشركات كالتالى :

الأصول	شركة (ك)	شركة (ش-1)	شركة (ش-2)
النقدية	180.000	25.000	20.000
المدينين	95.000	45.000	40.000
أ0 قبض	30.000	20.000	10.000
المخزون	100.000	30.000	50.000
الاستثمار فى ش – 1	140.000	ــــــ	ــــــ
الاستثمار فى ش – 2	160.000	ــــــ	ــــــ
أراضى	80.000	30.000	40.000
مبانى (صافى)	200.000	130.000	120.000
الشهرة	30.000	ــــــ	ــــــ
	1.015.000	280.000	280.000

الحقوق والإلتزامات	شركة (ك)	شركة (ش-1)	شركة (ش-2)
الدائنين	120.000	38.000	80.000
أ.د دفع	20.000	90.000	40.000
السندات	100.000	ــــــ	ــــــ
رأس مال الأسهم	500.000	100.000	100.000
زيادة رأس المال عن القيمة الاسمية	115.000	62.000	ــــــ
الفائض المحتجز (العجز)	160.000	(10.000)	60.000
	1.015.000	280.000	280.000

وكانت بيانات العلاقات المتداخلة فى الشركة كالتالى :

ش – 1 مدينة لشركة (ش – 2) بمبلغ 5000ج فى حساب مفتوح

ش – 2 مدينة لشركة (ك) بمبلغ 4000ج فى حساب مفتوح .

ش – 2 لديها ورقة قبض على شركة ش – 1 بمبلغ 10.000ج .

والمطلوب : أعداد قائمة المركز المالى الموحدة .

الفصل الثالث

القوائم المجمعة فى تاريخ لاحق للاستحواذ إثبات الاستثمار بالتكلفة

Consolidated Statements Subsequent to Date of Acquisition - Investment Carried at Cost

بمجرد الانتهاء من هذا الفصل ينبغي للدارس الإلمام بما يلى :

- مقدمة.
- طرق إثبات ومعالجة الاستثمارات فى الشركات التابعة.
- طريقة التكلفة.
- إنشاء الحسابات العكسية التبادلية
- الإجراء الأساسي للتوحيد وعناصره
- أمثلة إيضاحية
- تمارين

القوائم المجمعة فى تاريخ لاحق للاستحواذ
إثبات الاستثمار بالتكلفة

Consolidated Statements Subsequent to Date of Acquisition - Investment Carried at Cost

مقدمـــة:

ان إعداد القوائم المجمعة فى تاريخ لاحق لتاريخ الاستحواذ يعتبر ضرورى كما هو الحال فى تاريخ الاستحواذ وفى ذلك يتم أيضا :

(1) استبعاد الحسابات العكسية.

(2) توحيد الحسابات غير العكسية.

وغالباً عند اعداد القوائم المجمعة فى تاريخ لاحق فمن الضرورى إنشاء علاقات عكسية (تبادلية) Reciprocity بين حساب الاستثمار فى الشركة القابضة (الأم) وحقوق حملة الأسهم فى الشركة التابعة وذلك قبل استبعاد الحسابات العكسية0 وإنشاء العلاقات العكسية (التبادلية) فى أى موقف يعتمد على الطريقة التى تستخدمها الشركة القابضة عند إثبات حساب الاستثمار Investment Account ، وبالرغم أن الطريقة المستخدمة عن طريق الشركة القابضة تؤثر على القوائم غير المجمعة وأيضا إجراء التوحيد فإنها لن تؤثر فى القوائم المجمعة.

طرق إثبات ومعالجة الاستثمارات فى الشركات التابعة :

Methods of Carrying Investments in Subsidiaries

وبالرغم من وجود الاختلافات العديدة عند معالجة الاستثمار إلا أنه تتم المعالجة (1) بالتكلفة أو (2) بطرق أخرى خلاف التكلفة وسوف يعالج هذا الفصل المعالجة لحساب الاستثمار بالتكلفة.

طريقة التكلفة : Cost Method

عند استخدام طريقة التكلفة فإن التكلفة تثبت فى حساب الاستثمار فى الوقت الأصلى الذى تم فيه الاستثمار ويبقى الحال كما هو حتى يتم أمر من اثنين أما التخلص من جزء من هذه الاستثمارات أو كلها أو إذا حدث تغير أساسى بحيث يبدو واضحاً أن القيمة الأصلية للاستثمارات لم تعد مبرر لوجد مثل هذا الاستثمار.

وطبقاً لهذه الطريقة فان حصة الشركة القابضة من الزيادة أو النقص فى حقوق حملة اسهم الشركة التابعة لا يتم معرفتها فى السجلات المحاسبية.

وفيما يلى مجموعة من قيود اليومية اللازمة عند استخدام طريقة التكلفة فى سجلات الشركة القابضة.

1- فى أول يناير 2012 اشترت الشركة (أ) 80% من الشركة (ب) بمبلغ 140.000ج.

مدين	دائن	
140.000		حـ/ الاستثمار فى شركة (ب)
	140.000	حـ/ النقدية

2- فى 31 ديسمبر 2012 حققت الشركة (ب) صافى دخل لعام 2012 بلغ 40.000ج (لا يوجد قيد فى دفاتر الشركة القابضة).

3- فى 15 مارس 2013 سددت الشركة (ب) توزيعات قدرها 10.000ج.

مدين	دائن	
10.000		حـ/ النقدية
	10.000	حـ/ الدخل الموزع
		(إثبات ما حصلت عليه الشركة القابضة)

4- فى 31 ديسمبر 2013 حققت الشركة (ب) صافى خسائر لعام 2013 بلغت 20.000ج (لا يوجد قيد فى دفاتر الشركة القابضة).

ويلاحظ إذا تحملت الشركة التابعة خسائر وقد بدات أنها دائمة فالمناسب طبقاً لذلك إجراء تسوية لحساب الاستثمار ، أما إذا سددت الشركة التابعة توزيعات نقدية من عائدات موجودة قبل أن تستحوذ الشركة القابضة على الأسهم فإن حساب الاستثمار ينبغى تسويته.

وكمثال إيضاحى لذلك :

افترض فى 2013 سددت الشركة (ب) توزيعات قدرها 20.000ج وفى نهاية العام تكبدت الشركة خسائر حريق غير مؤمن قدرها 70.000ج .

ومن ثم تكون قيود اليومية فى دفاتر الشركة (أ) القابضة كالتالى :

(1)

	دائـن	مديـن
حـ/ النقديـة		16.000
حـ/ الدخل المـوزع	8.000	
حـ / الاستثمار فى شركة (ب)	8.000	
"إثبات 80% توزيعات نقدية سددت بمعرفة شركة (ب) منها 8000ج من الفائض المحتجز قبل أول يناير 2000 ولم تتحقق للشركة (أ) "		

(2)

	دائـن	مديـن
حـ/ خسائر حريق للشركة (ب)		56.000
حـ / الاستثمار ات فى الشركة (ب)	56.000	
" إثبات حصة الشركة (أ) فى الخسائر الدائمة التى تكبدتها عن طريق الشركة (ب) كنتيجة للحريق حيث أن ذلك 80% من 70.000ج "		

قائمة المركز المالى المجمعة – الاستثمارات بالتكلفة :

Investments Carried at Cost

الاجراء الأساسى للتوحيد :

تم الإشارة من قبل إلى أن الإجراء الأساسى عند إعداد القوائم المجمعة فى تـاريخ لاحق للاستحواذ هـو أسلسـا نفـس ا لإجـراء عـند إتمـام التوحيـد فـى تـاريخ

الاستحواذ ما عدا أنه قد تكون هناك الحاجة إلى إنشاء الحسابات التبادلية أن أمكن ذلك قبل استبعاد الحسابات العكسية.

وعلى سبيل المثال : إذا اثبتت الشركة القابضة حساب الاستثمار بالتكلفة وإذا كان جملة حقوق الأسهم للشركة التابعة قد تغيرت منذ الاستحواذ فإن حساب الاستثمار فى الشركة القابضة ومطالبة الشركة القابضة مقابل حقوق حملة الأسهم للشركة التابعة لن تكون بها نفس العلاقة القائمة عند الاستحواذ.

وبالتالى وقبل عملية الاستبعاد فان الحسابات التبادلية ينبغى انشاؤها ومن ثم فإن الإجراء الأساسى عند التوحيد فى تاريخ لاحق للاستحواذ يتضمن :

1- إنشاء الحسابات التبادلية كلما أمكن ذلك **Reciprocity**
2- استبعاد الحسابات العكسية
3- التوحيد للحسابات غير العكسية.

إنشاء الحسابات التبادلية : Establishment of Reciprocity

تنشأ الحسابات التبادلية عن طريق قيود اليومية لورقة العمل والتى يشار إليها فيما بعد أنها قيود تسوية ، وإذا تم عمل حساب الاستثمار على أساس التكلفة وكانت حقوق حملة الأسهم فى الشركة التابعة قد تغير (إما بالزيادة أو بالنقص) منذ عملية الاستحواذ فإن التبادلية (الحسابات) يمكن إنشاؤها أما :

(1) تسوية حقوق حملة الأسهم فى الشركة التابعة للوضع الذى كانت عليه عند الاستحواذ أو (2) تسوية حساب الاستثمار حتى تاريخ التوحيد. وكمثال :

افترض أن الشركة (أ) استحوذت على 100% ملكية للشركة (ب) بمبلغ 100.000ج ، وذلك فى الوقت الذى تكون فيه حقوق حملة الأسهم للشركة (ب) تبلغ 100.000ج وإذا كان فى نهاية السنة قد زادت حقوق حملة الأسهم فى الشركة (ب) إلى 120.000ج (افترض أن الزيادة كلها قد انعكست فى الفائض المحتجز) وكانت الشركة (أ) تعالج حساب الاستثمار على التكلفة وبالتالى فإن الحسابات التبادلية تنشأ بأحد القيود التالية واللازمة لأعداد ورقة العمل :

(1)

مديـن	دائـن	
20.000		حـ/ الفائض المحتجز (شركة ب)
	20.000	حـ/ الفائض المحتجز (شركة أ)

(2)

مديـن	دائـن	
20.000		حـ/ الاستثمار فى (شركة ب)
	20.000	حـ/ الفائض المحتجز (شركة أ)

بالرغم من أن الطريقتين (القيود باعلاه) أعطت نفس النتيجة فإن الأسلوب الثانى يعتبر شائع الاستخدام وهو ما نسير عليه فى هذا الجزء كليه وينبغى ملاحظة أنه لو لم تستخدم الحسابات المتبادلة فنجد عند استبعاد الحسابات العكسية فإن 120.000ج حقوق حملة الأسهم سوف تستبعد مقابل 100.000ج حساب الاستثمار ، وستعكس النتيجة 20.000ج شهرة سالبة ومن الناحية الفعلية لا يوجد شهرة من أى نوع مرتبطة بهذا الشراء لأن الشركة (أ) دفعت 100.000ج بقيمة دفترية هى 100.000ج.

وكما تقدم فى الفصل السابق فإن اسلوب التوحيد للأصول وحقوق الملكية لشركتين او اكثر فى تاريخ لاحق للشراء وعند معالجة عملية الشراء على اساس التكلفة ينبغى التميز بين ما إذا كان (1) تملك 100% من حقوق الملكية او (2) تملك اقل من 100% من حقوق الملكية.

اولا - ملكية 100% من حقوق الشركة التابعة :

المثال الإيضاحى(أ)- 1: تملك 100% والاستحواذ على ذلك بما يعادل القيمة الدفترية:

افترض فى اول يناير 2013 حصلت الشركة (أ) على حق تملك 100% من حقوق الشركة (ب) وذلك مقابل مبلغ 150.000ج وتعتبر هذه القيمة معادلة للقيمة الدفترية، وتمثل القوائم التالية قوائم المركز المالى للشركات بعد سنة من إتمام عملية الشراء :

شركة (أ)

قائمة المركز المالى فى 31 ديسمبر 2013

100.000	الأصول المتداولة	30.000	الخصوم المتداولة
150.000	الاستثمار فى شركة (ب)	100.000	الخصوم الثابتة
450.000	الأصول الثابتة (صافى)		حقوق حملة الأسهم
		400.000	رأس مال الأسهم
		170.000	الفائض المحتجز
700.000		700.000	

شركة (ب)

قائمة المركز المالى فى 31 ديسمبر 2013

80.000	الأصول المتداولة	20.000	الخصوم المتداولة
110.000	الأصول الثابتة (صافى)		حقوق حملة الأسهم
		100.000	رأس مال الأسهم
		70.000	الفائض المحتجز
190.000		190.000	

الإجراء الأساسي لإعداد القائمة المجمعة :

عند أعداد القوائم المجمعة فى تاريخ لاحق لتاريخ الشراء / الاستحواذ يتضمن ذلك :

(1) إنشاء الحسابات التبادلية عند الضرورة **Reciprocity**

(2) استبعاد الحسابات العكسية

(3) توحيد الحسابات غير العكسية

1- إنشاء الحسابات التبادلية : Establishment of Reciprocity

طالما أن حساب الاستثمار فى قائمة المركز المالى للشركة القابضة يعكس تكلفة الاستحواذ وأن قائمة المركز المالى فى الشركة التابعة تعكس حقوق حملة الأسهم فى تاريخ لاحق للاستحواذ فإن المبادلة **Reciprocity** ينبغى إنشاؤها .

ويتم إنشاء المبادلة عن طريق تسوية حساب الاستثمار وبالتالى فإن يعكس حصة الشركة القابضة فى أى زيادة أو نقص فى حقوق حملة الأسهم فى الشركة التابعة منذ الاستحواذ.

نجد ان حقوق حملة الأسهم فى الشركة (ب) قد زادت 20.000ج (من 150.000ج إلى 170.000ج مقارنة بالمثال التوضيحى فى الفصل السابق (أ) – 1) ولإنشاء المبادلة ولأن الشركة (أ) تمتلك 100% من الشركة (ب) فإن الزيادة بكاملها تؤخذ فى الاعتبار ويتم ذلك بقيد اليومية التالى :.

	دائـن	مديـن
حـ/ الاستثمار فى شركة (ب)		20.000
حـ/الفائض المحتجز (شركة ا)	20.000	
" تحديد حصة الشركة القابضة فى الزيادة التى طرات على حقوق حملة الأسهم "		

2-استبعاد الحسابات العكسية:

The Elimination of Reciprocity:

	دائـن	مديـن
حـ/ رأس مال الأسهم (شركة ب)		100.000
حـ/ الفائض المحتجز (شركة ب)		70.000
حـ/ الاستثمار فى الشركة (ب)	170.000	
" استبعاد 100% من حقوق حملة الأسهم مقابل حساب الاستثمار "		

3- التوحيد للحسابات غير العكسية :

The Consolidation of Nonreciprocal

يتم توحيد العناصر غير العكسية بإضافتها لبعضها البعض كلما تطلب الأمر ذلك وإظهارهم فى القائمة المجمعة كما تم ذلك فى الفصل السابق.

ومن ثم يتم اعداد قائمة المركز المالى المجمعة من العمود الأخير لورقة العمل الخاصة بالتوحيد.

شركة (أ) ، (ب)
ورقة العمل للمركز المالى المجمعة
فى 31 ديسمبر 2013

العناصر	شركة (أ) (القابضة)	شركة (ب) (التابعة)	التسويات مدين	التسويات دائن	الاستبعاد مدين	الاستبعاد دائن	المركز المالى المجمعة
الأصول :							
الأصول المتداولة	100.000	80.000					180.000
الاستثمار فى (ب)	150.000	——	20.000			170.000	
الأصول الثابتة (صافى)	450.000	110.000					560.000
	700.000	190.000					740.000
الحقوق والإلتزامات :							
الخصوم المتداولة	30.000	20.000					50.000
الخصوم الثابتة	100.000	——					100.000
حقوق حملة الأسهم :							
رأس مال الأسهم							
شركة (أ)	400.000						400.000
شركة (ب)		100.000			100.000		
الفائض المحتجز							
شركة (أ)	170.000			20.000			190.000
شركة (ب)		70.000			70.000		
	700.000	160.000	20.000	20.000	170.000	170.000	740.000

المثال الإيضاحى(أ)- 2: تملك 100% من حقوق الملكية والاستحواذ على الاستثمار بأكبر من القيمة الدفترية:

افترض فى أول يناير 2013 حصلت الشركة (أ) على 100% من ملكية شركة (ب) بمبلغ 170.000ج وذلك بقيمة أكبر من القيمة الدفترية تعادل 20.000ج (كزيادة عن القيمة الدفترية)، والأجراء الأساسى المتبع مع قيود اليومية اللازمة هو :

1- إنشاء حسابات المبادلة :

مدين	دائن	
15.000		حـ/ الاستثمار فى شركة (ب)
	15.000	حـ/الفائض المحتجز (شركة أ)
		" تحديد حصة 100% فى الزيادة التى وجدت فى شركة (ب) وقدرها 15.000ج فى حقوق حملة الأسهم منذ تاريخ الشراء "

2-استبعاد الحسابات العكسية :

مدين	دائن	
100.000		حـ/ رأس مال الأسهم (شركة ب)
65.000		حـ/ الفائض المحتجز (شركة ب)
	165.000	حـ/ الاستثمار فى الشركة (ب)
		" استبعاد 100% من حقوق حملة الأسهم مقابل حساب الاستثمار "

3- توحيد الحسابات الغير عكسية :

يتم ذلك تماماً كما هو فى الأمثلة الإيضاحية السابقة إلا أنه يلاحظ أن الجزء غير العكسى فى حساب الاستثمار يمتد إلى القائمة المجمعة على أنه شهرة بمبلغ 4000ج وهو أقل من الشهرة المحسوبة فى تاريخ الاستحواذ ، وهذا ما يجب أن يكون بحيث أن استهلاك سنتين قد تم احتسابه وحذفه (2× ×20.000) ويلاحظ أيضا أن الفائض المحتجز المجمع يتكون من الفائض المحتجز للشركة القابضة بالإضافة إلى حصة الزيادة للشركة القابضة من الفائض المحتجز للشركة التابعة من تاريخ الاستحواذ.

الشركة القابضة (أ) وشركتها التابعة (ب)

ورقة عمل القوائم المالية فى 31 ديسمبر 2013

العناصر	شركة (أ) (القابضة)	شركة (ب) (التابعة)	التسويات مدين	التسويات دائن	الاستبعاد مدين	الاستبعاد دائن	المركز المالى المجمع
الأصول :							
الأصول المتداولة	120.000	90.000					210.000
الاستثمار فى (ب)	166.000	——	15.000			165.000	16.000شهرة
الأصول الثابتة (صافى)	444.000	105.000					549.000
	730.000	195.000					775.000
الحقوق والإلتزامات :							
الخصوم المتداولة	40.000	30.000					70.000
الخصوم الثابتة	90.000	——					90.000
حقوق حملة الأسهم :							
رأس مال الأسهم							
شركة (أ)	400.000						400.000
شركة (ب)		100.000			100.000		
الفائض المحتجز							
شركة (أ)	200.000			15.000			215.000
شركة (ب)		65.000			65.000		
	730.000	195.000	15.000	15.000	165.000	165.000	775.000

ويلاحظ على ورقة العمل السابقة أنها تتضمن العمودين الأول والثاني ويمثلان الموقف المالى للشركتين محل الدراسة بعد سنتين من الاستحواذ والعمود الأخير يمثل الموقف المالى بعد التوحيد.

وكما ذكرنا من قبل فإن إستهلاك مقدار الزيادة سواء زيادة التكلفة عن القيمة الدفترية أو زيادة القيمة الدفترية على التكلفة فيتم هذا الإستهلاك خلال عشرة سنوات ويفترض أن طريقة القسط الثابت هى المطبقة.

المثال الإيضاحى(أ)- 3: تملك 100% من حق الملكية وبأقل من القيمة الدفترية:

افترض فى أول يناير 2013 حصلت الشركة (أ) على 100% من حق ملكية فى الشركة (ب) بمبلغ 140.000ج وهذا المبلغ أقل من القيمة الدفترية بمبلغ 10.000ج.

وتتضمن ورقة العمل التالية العمودين الأول والثانى ما يعكس الموقف المالى للشركتين أ ، ب بعد ثلاثة سنوات من الاستحواذ والعمود الأخير يمثل المركز المالى (الموقف المالى) بعد التوحيد.

الاجراء الأساسى للتوحيد :

1-إنشاء الحسابات التبادلية: Establishment of Reciprocity

	دائن	مدين
حـ/ الفائض المحتجز (شركة أ)		14.000
حـ/ الاستثمار فى شركة (ب)	14.000	
" إثبات حصة (أ) فى 100% من شركة (ب) مع إثبات نقص 14.000ج فى حقوق الملكية منذ الاستحواذ "		

Scanned with CamScanner

2- استبعاد الحسابات العكسية : Elimination of Reciprocity

مدين	دائن	
100.000		حـ/ راس مال الأسهم (شركة ب)
36.000		حـ/ الفائض المحتجز (شركة ب)
	136.000	حـ/ الاستثمار فى الشركة (ب)
		" إثبات استبعاد 100% من حقوق حملة الأسهم فى الشركة (ب) مقابل حساب الاستثمار "

3- توحيد الحسابات الغير عكسية :

ينبغى ملاحظة أن الجزء من الحسابات غير العكسية من حساب الاستثمار قد امتد للقائمة المجمعة بمبلغ 7000ج كشهرة سالبة وهى القيمة المحسوبة فى تاريخ الاستحواذ (10.000ج) مطروحاً منها ثلاثة سنوات استهلاك (3000ج).

Scanned with CamScanner

الشركة القابضة (أ) والشركة التابعة (ب)

ورقة عمل لتوحيد المراكز المالية فى 31 ديسمبر 2013

العناصر	شركة (أ) (القابضة)	شركة (ب) (التابعة)	التسويات مدين	التسويات دائن	الاستبعاد مدين	الاستبعاد دائن	المركز المالي المجمع
الأصول :							
الأصول المتداولة	100.000	70.000					70.000
الاستثمار فى (ب)	143.000	ــــ		14.000		136.000	(7000)
الأصول الثابتة (صافى)	427.000	100.000					527.000
	670.000	170.000					690.000
الحقوق والإلتزامات :							
الخصوم المتداولة	50.000	34.000					84.000
الخصوم الثابتة	80.000	ــــ					80.000
حقوق حملة الأسهم :							
رأس مال الأسهم							
شركة (أ)	400.000						400.000
شركة (ب)		100.000			100.000		
الفائض المحتجز							
شركة (أ)	140.000			14.000			126.000
شركة (ب)		36.000			36.000		
	670.000	170.000	14.000	14.000	136.000	136.000	690.000

ثانياً- التملك لأقل من 100% من حقوق الشركة التابعة :

عندما تحصل الشركة القابضة على أقل من 100% من ملكية الشركة التابعة فإنها تشارك فى الملكية مع حقوق الأقلية ، وعند وقوع التوحيد فى تاريخ لاحق للاستحواذ وكذلك فى تاريخ الاستحواذ ذاته فإن حقوق ملكية الشركة القابضة فى حقوق حملة الأسهم فى الشركة التابعة ينبغى استبعادها ويتم توحيد حقوق الأقلية0 وبنفس الأسلوب السابق يوجد ثلاثة حالات مميزة عند تملك أقل من 100% من حقوق الملكية وهذه الحالات هى :

1- الحصول على ملكية أقل من 100% بما يعادل القيمة الدفترية

2- الحصول على ملكية أقل من 100% وبقيمة أكبر من القيمة الدفترية

3- الحصول على ملكية أقل من 100% وبقيمة أقل من القيمة الدفترية

ويمكن إيضاح ذلك بالأمثلة التوضيحية الثلاث التالية :

المثال الإيضاحى(ب)- 1: ملكية أقل من 100% بما يعادل القيمة الدفترية :

افترض انه فى اول يناير 2013 حصلت الشركة (أ) على حصة 90% من الشركة (ب) بمبلغ 135.000ج وكانت هذه القيمة تعادل تماماً للحصة المشتراه فى ذلك التاريخ0 والقوائم المالية التالية تعكس الموقف المالى للشركتين محل الدراسة بعد عام من الشراء.

شركة (أ)

قائمة المركز المالى

فى 31 ديسمبر 2013

115.000	الأصول المتداولة	30.000	الخصوم المتداولة
135.000	الاستثمار فى شركة (ب)	100.000	الخصوم الثابتة
450.000	الأصول الثابتة (صافى)		حقوق حملة الأسهم
		400.000	رأس مال الأسهم
		170.000	الفائض المحتجز
700.000		700.000	

شركة (ب)

قائمة المركز المالى

فى 31 ديسمبر 2013

80.000	الأصول المتداولة	20.000	الخصوم المتداولة
110.000	الأصول الثابتة (صافى)		حقوق حملة الأسهم
		100.000	رأس مال الأسهم
		70.000	الفائض المحتجز
190.000		190.000	

الاجراء الأساسى لأعداد قائمة المركز المالى المجمعة :

1- إنشاء الحسابات التبادلية :

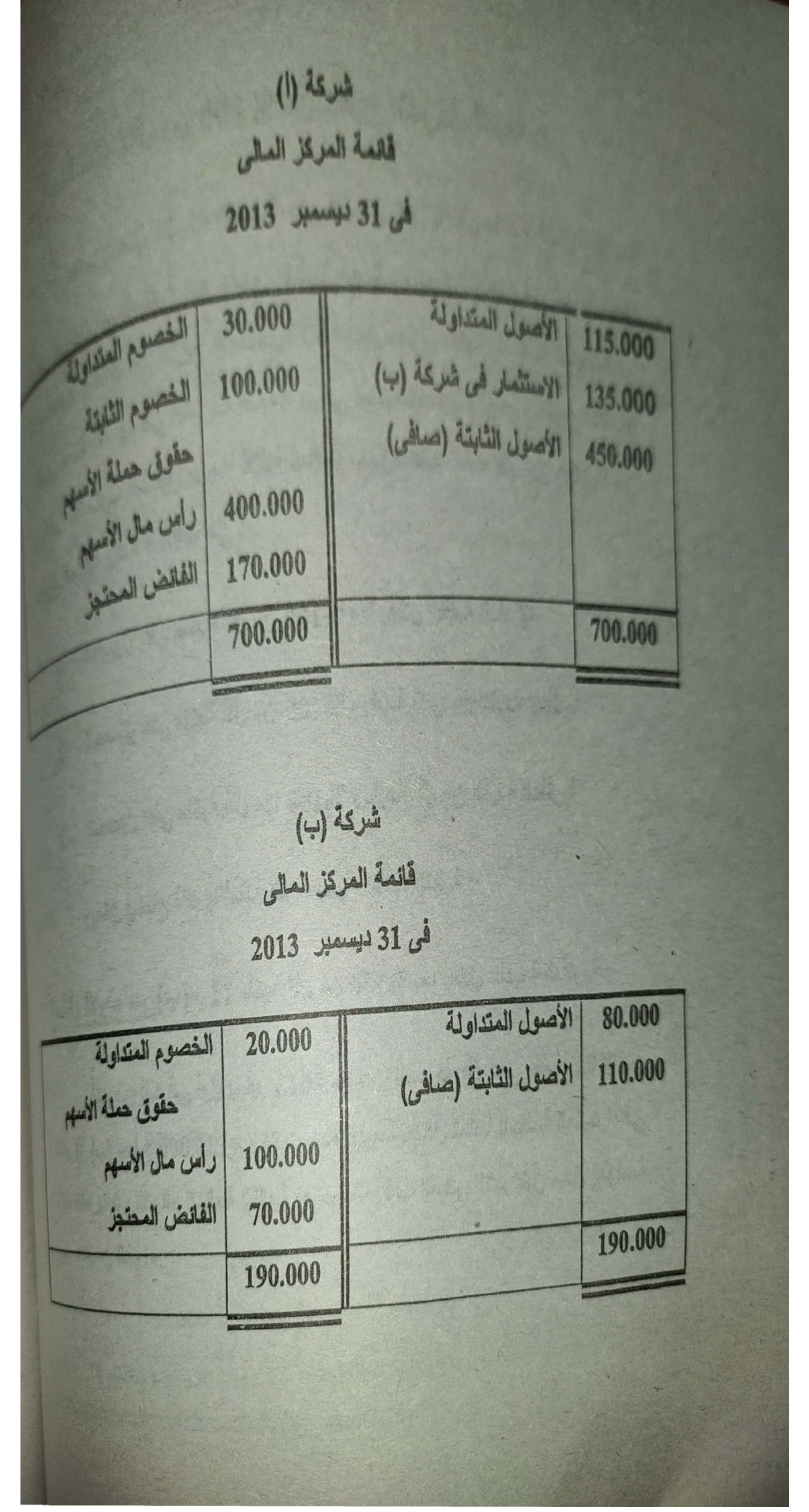
مديـن	دائـن	
18.000		حـ/ الاستثمار فى شركة (ب)
	18.000	حـ/الفائض المحتجز (شركة أ)
		" إثبات حق 90% حصة الشركة (أ) فى مقدار الزيادة وقدرها 20.000ج فى حقوق حملة الأسهم للشركة (ب) منذ تاريخ الشراء "

2-استبعاد الحسابات العكسية :

مديـن	دائـن	
90.000		حـ/ راس مال الأسهم (شركة ب)
63.000		حـ/ الفائض المحتجز (شركة ب)
	165.000	حـ/ استثمارات شركة (ب)
		" إثبات استبعاد 90% من حقوق حملة الأسهم فى الشركة (ب) مقابل حساب الاستثمار "

3- توحيد الحسابات الغير عكسية :

ينبغى ملاحظة ان العناصر غير العكسية امتدت بعد توحيدها فى القائمة المجمعة كحصة للأقلية وإذا تم مقارنة حصة الأقلية فى المثال الإيضاحى ب-1 مع هذا المثال نجد هناك زيادة فى حصة الأقلية قدرها 2000ج (من 15.000ج إلى 17.000ج) ويرجع ذلك إلى حصة الأقلية للمطالبة بـ10% مقابل 20.000ج زيادة فى حقوق حملة الأسهم فى الشركة (ب).



شركة (أ)

قائمة المركز المالى

فى 31 ديسمبر 2013

115.000	الأصول المتداولة	30.000	الخصوم المتداولة
135.000	الاستثمار فى شركة (ب)	100.000	الخصوم الثابتة
450.000	الأصول الثابتة (صافى)		حقوق حملة الأسهم
		400.000	راس مال الأسهم
		170.000	الفائض المحتجز
700.000		700.000	

شركة (ب)

قائمة المركز المالى

فى 31 ديسمبر 2013

80.000	الأصول المتداولة	20.000	الخصوم المتداولة
110.000	الأصول الثابتة (صافى)		حقوق حملة الأسهم
		100.000	راس مال الأسهم
		70.000	الفائض المحتجز
190.000		190.000	

1- إنشاء الحسابات التبادلية :

	مدين	دائن
حـ/ الاستثمار فى شركة (ب)	18.000	
حـ/الفائض المحتجز (شركة أ)		18.000
" إثبات حق 90% حصة الشركة (أ) فى مقدار الزيادة وقدرها 20.000ج فى حقوق حملة الأسهم للشركة (ب) منذ تاريخ الشراء "		

2-استبعاد الحسابات العكسية :

	مدين	دائن
حـ/ راس مال الأسهم (شركة ب)	90.000	
حـ/ الفائض المحتجز (شركة ب)	63.000	
حـ/ استثمارات شركة (ب)		165.000
" إثبات استبعاد 90% من حقوق حملة الأسهم فى الشركة (ب) مقابل حساب الاستثمار "		

3- توحيد الحسابات الغير عكسية :

ينبغى ملاحظة ان العناصر غير العكسية امتدت بعد توحيدها فى القائمة المجمعة كحصة للأقلية وإذا تم مقارنة حصة الأقلية فى المثال الإيضاحى ب-1 مع هذا المثال نجد هناك زيادة فى حصة الأقلية قدرها 2000ج (من 15.000ج إلى 17.000ج) ويرجع ذلك إلى حصة الأقلية للمطالبة بـ10% مقابل 20.000ج زيادة فى حقوق حملة الأسهم فى الشركة (ب).

الشركة القابضة (أ) والشركة التابعة (ب)
ورقة عمل لتوحيد المراكز المالية
في 31 ديسمبر 2013

العناصر	شركة (أ) (القابضة)	شركة (ب) (التابعة)	التسويات		الاستبعادات		المركز المالي الموحد
			مدين	دائن	مدين	دائن	
الأصول :							
الأصول المتداولة	115.000	80.000					195.000
الاستثمار في (ب)	135.000	——	18.000			153.000	
الأصول الثابتة (صافي)	450.000	110.000					560.000
	700.000	190.000					755.000
الحقوق والإلتزامات :							
الخصوم المتداولة	30.000	20.000					50.000
الخصوم الثابتة	100.000	——					100.000
حقوق حملة الأسهم :							
رأس مال الأسهم							
شركة (أ)	400.000						400.000
شركة (ب)		100.000			90.000		(أقلية 10.000)
الفائض المحتجز							
شركة (أ)	170.000			18.000			188.000
شركة (ب)		70.000			63.000		(أقلية)7000
	700.000	190.000	18.000	18.000	153.000	153.000	.000

المثال الإيضاحى(ب)- 2: اقل من 100% حق تملك والحصول عليه باعلى من القيمة الدفترية :

افترض فى يناير 2013 حصلت الشركة (أ) على 90% من حصة الشركة (ب) بمبلغ 155.000ج وكانت الشركة (ب) فى تاريخ الشراء لديها من حقوق حملة الأسهم ما يعادل 150.000ج0 وحيث أن الشركة (أ) حصلت على 90% من حصة حملة الأسهم فى (ب) فقد حصلت على قيمة دفترية 135.000ج (90% من 150.000ج) للاستثمار (يمكن الرجوع للمثال الإيضاح ب-2 فى الفصل السابق).

الاجراء الأساسى لأعداد القائمة المجمعة للمركز المالى من خلال ورقة العمل:

1- إنشاء الحسابات التبادلية :

مدين	دائن	
135.000		حـ/ الاستثمار فى شركة (ب)
	135.000	حـ/ الفائض المحتجز (شركة أ)
		" التعرف على حق (أ) فى 90% فى الزيادة وقدرها 150.000ج فى حقوق حملة الأسهم فى الشركة (ب) منذ الاستحواذ "

2-استبعاد الحسابات العكسية :

مدين	دائن	
90.000		حـ/ رأس مال الأسهم (شركة ب)
58.500		حـ/ الفائض المحتجز (شركة ب)
	148.500	حـ/ الاستثمارات فى ب
		" إثبات استبعاد 90% من حقوق حملة الأسهم فى الشركة (ب) مقابل حساب الاستثمار "

3- توحيد الحسابات الغير عكسية :

يتم توحيد هذه الحسابات كما تم من قبل إلا ان هذا الجزء من حساب الاستثمار فى الحسابات غير العكسية قد امتد إلى القائمة المجمعة كشهرة أو العناصر الغير عكسية كحقوق حملة الأسهم للشركة (ب) تمتد على أنها حصة أقلية0 ويلاحظ ان قيمة الشهرة فى المثالين الإيضاحين ب-2 (الفصل السابق) وهذا المثال الإيضاحي مختلفة بمقدار 4000ج وهى ما تعادل سنتين استهلاك0 وقد زادت حصة الأقلية من 15.000 إلى 16.500ج وهى ناتجة عن الـ 15.000ج زيادة فى حقوق حملة الأسهم فى الشركة (ب) منذ تاريخ الشراء ، وإليك ورقة العمل لتوحيد المراكز المالية للشركة (أ) ، (ب).

(أ) وشركة (ب)

ورقة عمل لتوحيد المراكز المالية

فى 31 ديسمبر 2013

العناصر	شركة (أ) (القابضة)	شركة (ب) (التابعة)	التسويات مدين	التسويات دائن	الاستبعاد مدين	الاستبعاد دائن	المركز المالى المجمع
الأصول :							
الأصول المتداولة	135.000	90.000					225.000
الاستثمار فى (ب)	151.000	—	13.500			148.500	16.000 شهرة
الأصول الثابتة (صافى)	444.000	105.000					549.000
	730.000	195.000					790.000
الحقوق والإلتزامات :							
الخصوم المتداولة	40.000	30.000					70.000
الخصوم الثابتة	100.000	—					90.000
حقوق حملة الأسهم :							
رأس مال الأسهم							
شركة (أ)	400.000						400.000
شركة (ب)		100.000			90.000		(10.000) أقلية
الفائض المحتجز							
شركة (أ)	200.000			13.500			213.500
شركة (ب)		65.000			58.500		6.500
	730.000	195.000	13.500	13.500	148.500	148.500	790.000

المثال الإيضاحى (ب)- 3: اقل من 100% حق تملك والحصول عليه بقيمة اقل من القيمة الدفترية:

افترض فى اول ينـاير 2013 حصلت الشـركة (أ) علـى 90% من حصة الشركة (ب) بمبلغ 125.000ج ، وفى تاريخ الاستحواذ كان لدى الشركة (ب) حقوق حملة أسهم تعادل 150.000ج ، وحيث ان الشركة (أ) حصلت على 90% حصة لذا حصلت على قيمة دفترية تعادل 135.000ج (90% من 150.000ج) لاستثمارها (يمكنك الرجوع للمثال الإيضاحى (ب) – 3 فى الفصل السابق ، وإذا تم التوحيد بعد 3 سنوات من الشراء فالخطوات اللازمة للتوحيد هى :

الاجراءات الأساسية للتوحيد :

1- إنشاء الحسابات التبادلية :

مدين	دائن	
12.600		حـ/ الفائض المحتجز (شركة أ)
	12.600	حـ/ الاستثمارات فى الشركة (ب)
		" إثبات حصة (أ) 90% فى النقص وقدره 14.000ج فى حقوق حملة الأسهم لشركة (ب) منذ الاستحواذ "

2- استبعاد الحسابات العكسية :

مدين	دائن	
90.000		حـ/ راس مال الأسهم (شركة ب)
32.400		حـ/ الفائض المحتجز (شركة ب)
	122.400	حـ/ الاستثمارات فى (ب)
		" إثبات استبعاد 90% من حقوق حملة الأسهم فى (ب) مقابل حساب الاستثمار "

3- توحيد الحسابات غير العكسية :

وتتم كما سبق الآن الجزء من الحسابات غير العكسية لحساب الاستثمار قد امتد للقائمة المجمعة كشهرة سالبة والجزء الخاص بحقوق حملة الأسهم امتد إلى القائمة المجمعة كحق أقلية وأن الشهرة السالبة 7000ج قد حسبت فى تاريخ الاستحواذ (10.000ج) مطروحاً منها ثلاثة سنوات استهلاك وينبغى ملاحظة أن حصة الأقلية انخفضت 1400ج (15000ج ناقصا 13600ج) ويرجع ذلك إلى الـ 10% حقوق أقلية من نقص 14000ج فى حقوق حملة الأسهم منذ تاريخ الاستحواذ.

ويلاحظ فى ورقة العمل التالية : العموديين الأول والثانى يعكسان المراكز المالية للشركتين أ ، ب بعد ثلاثة سنوات من الشراء أما العمود الأخير فهو يمثل المركز المالى المجمع.

الشركة القابضة (أ) والشركة التابعة (ب)

ورقة عمل لتوحيد المراكز المالية فى 31 ديسمبر 2013

العناصر	شركة (أ) (القابضة)	شركة (ب) (التابعة)	التسويات		الاستبعاد		المركز المجمع
			مدين	دائن	مدين	دائن	
الأصول :							
الأصول المتداولة	115.000	70.000					185.000
الاستثمار فى (ب)	128.000	——		12.600		122.400	(7000)
الأصول الثابتة (صافى)	427.000	100.000					527.000
	670.000	170.000					[illegible]
الحقوق والإلتزامات :							
الخصوم المتداولة	50.000	34.000					84.000
الخصوم الثابتة	80.000	——					80.000
حقوق حملة الأسهم :							
رأس مال الأسهم							
شركة (أ)	400.000						400.000
شركة (ب)		100.000			90.000		10.000
الفائض المحتجز							
شركة (أ)	140.000		12.600				127.400
شركة (ب)		36.000			32.400		3.600
	670.000	170.000	12.600	12.600	122.400	122.400	705.000

القائمة المجمعة للدخل وللفائض المحتجز : الاستثمار بالتكلفة :

عند تسجيل مجموعة من الشركات المزاملة فإن قائمة الدخل المجمعة تصاحبها قائمة موحدة للفائض المحتجز ، ويتم اعدادها وعرضها مع قائمة المركز المالى المجمعة ، وطبيعى أن تظهر قائمة الدخل المجمعة كيفية ظهور الدخل المجمع اما قائمة الفائض المحتجز المجمع فهى تستخدم كوصلة بين قائمتى المركز المالى المجمع وقائمة الدخل المجمع.

وقد يتم اعداد هذه القوائم منفردة او مجمعة كما هو فى شكل ورقة العمل.

ولكى يتم اعداد قائمة دخل موحدة او قائمة الفائض المحتجز المجمعة لمجموعة من الشركات المزاملة والمكونة من وحدات قانونية مستقلة ولكى تنعكس المجموعة كوحدة اقتصادية واحدة فإن جميع العمليات الداخلية (المتبادلة) فى الشركة من دخل وفائض محتجز ينبغى استبعاده ، ولذا تستخدم الإجراءات الأساسية التالية عند اعداد هذه القوائم المالية المجمعة وهى (1) استبعاد العمليات الداخلية من خلال قيود ورقة العمل ، (2) توحيد العمليات التى لا تعتبر داخلية ، وغالباً ما يلاحظ بعد توحيد العمليات غير المتبادلة توجد خطوة اضافية عند اعداد قوائم الدخل المجمعة وهى أن اجمالى صافى الدخل ينبغى تجزئته بين الغالبية (حصص التحكم) وحصة الأقلية.

والأمثلة الايضاحية التالية تظهر هذا الاجراء الاساسى عند تطبيقه فى حالات متنوعة، وبالرغم من أن الحقائق العامة تبقى كما هى هناك حالات معينة تغيرت فى كل حالة.

والموقف العام المستخدم فى المثال الإيضاحى (ب) – 1 فى الفصل السابق وأيضا (ب) – 1 فى هذا الفصل أن الشركة (أ) حصلت على 90% من أسهم الشركة (ب) فى يناير 2013 .

المثال الايضاحى (ج) - 1 :

الافتراضات المحددة لهذا المثال هى :

أ - باعت الشركة (أ) للشركة (ب) بضائع بمبلغ 20.000ج

ب - سددت الشركة (ب) للشركة (أ) 400ج فوائد.

جـ - حققت الشركة (ب) صافى دخل قدره 20.000ج لعام 2013

الاجراء الأساسى لأعداد قائمة الدخل وقائمة الفائض المحتجز المجمعتين:

(1) استبعاد العمليات المتبادلة بين الشركات :

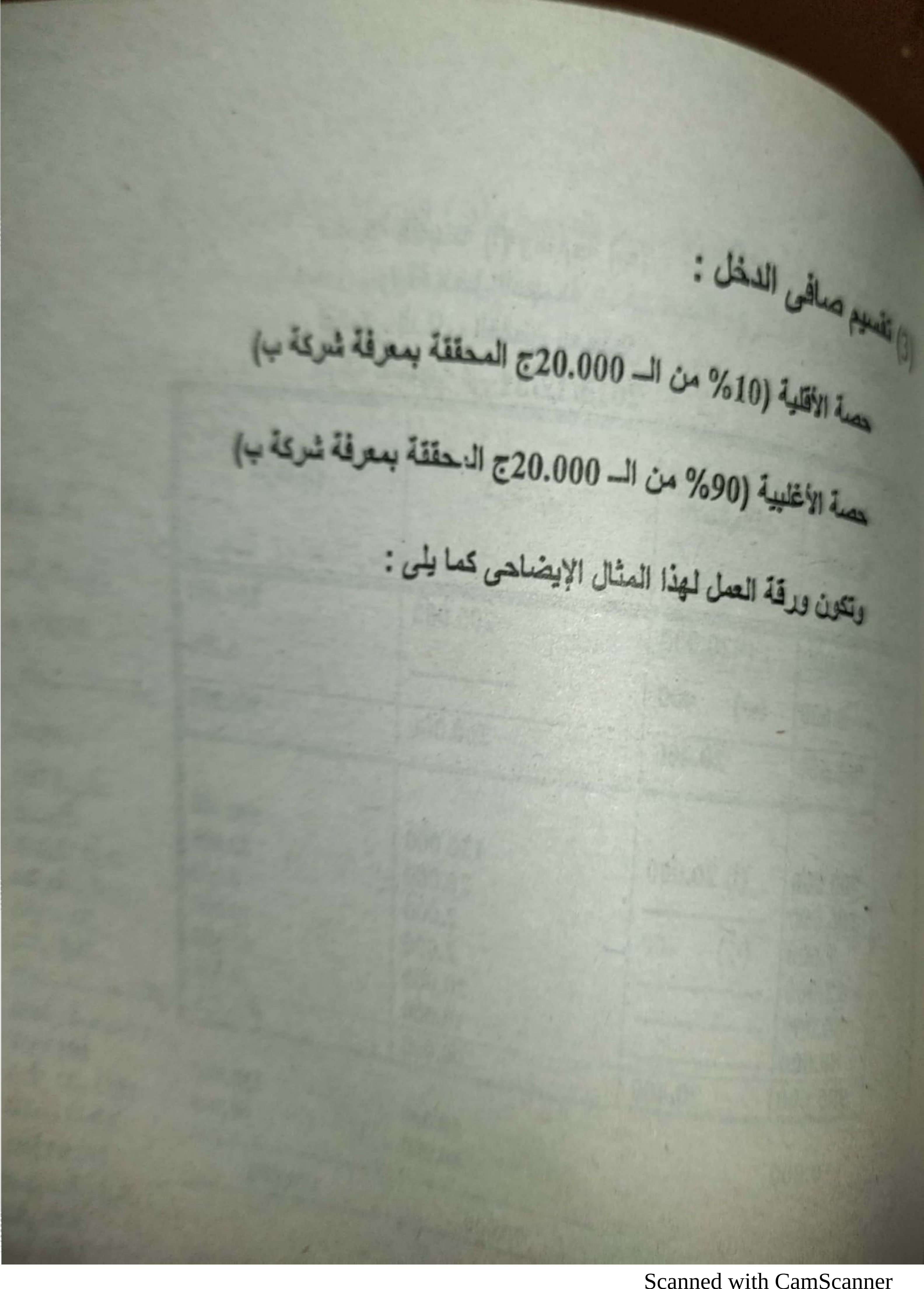
Elimination of Inter Company Transactions

مديـن	دائـن	
20.000		حـ/ المبيعات
	20.000	حـ/ تكلفة المبيعات
		(استبعاد المبيعات بين الشركتين)

مديـن	دائـن	
400		حـ/ إيراد الفوائد
	400	حـ/ مصروف الفوائد
		(استبعاد الفوائد بين الشركتين)

(2) توحيد العمليات غير المتبادلة بين الشركات :

يتم توحيد البنود غير المتبادلة وذلك باستمرارها فى قائمة الدخل المجمعة.



(3) تقسيم صافى الدخل :

حصة الأقلية (10% من الـ 20.000ج المحققة بمعرفة شركة ب)

حصة الأغلبية (90% من الـ 20.000ج المحققة بمعرفة شركة ب)

وتكون ورقة العمل لهذا المثال الإيضاحى كما يلى :

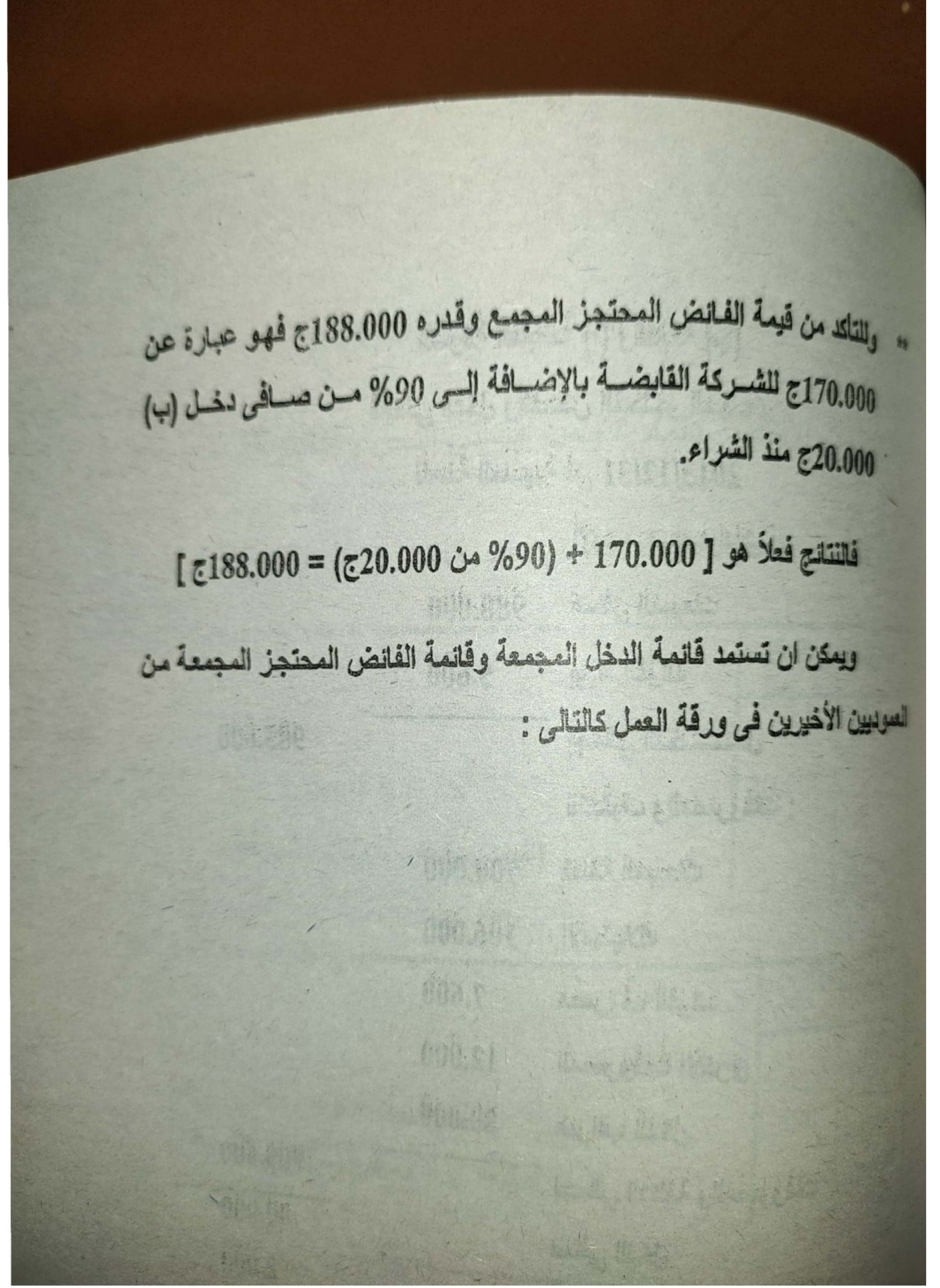
Scanned with CamScanner

الشركة القابضة (أ) والتابعة (ب)
ورقة العمل المجمعة
لقائمتى الدخل والفائض المحتجز
للسنة المنتهية فى 2013/12/31

	شركة (أ)	شركة (ب)	الاستبعادات	قائمة الدخل المجمعة	الفائض المحتجز المجمع
الدائنيـــة :					
صافى المبيعات	800.000	200.000	(أ)20.000	980.000	
إيراد الفوائد	6.000	———	(ب) 400	5.600	
الإجمـــالى	806.000	200.000	20.400	985.600	
المديونيـــة :					
تكلفة المبيعات	590.000	130.000	(أ) 20.000	700.000	
الاستهلاك	80.000	26.000	———	106.000	
مصروف الفوائد	6.000	2.000	(ب) 400	7.600	
مصروفات أخرى	10.000	2.000	———	12.000	
ضرائب دخل	60.000	20.000	———	80.000	
صافى الدخل	60.000	20.000	———	80.000	
الإجمـــالى	806.000	200.000	20.400	985.600	
الفائض المحتجـز :					
2013/1/1	110.000	50.000		*110.000	
صافى دخل 2013	60.000	20.000			
الفائض المحتجز 2013/12/31	170.000	70.000			
تقسيم صافى الدخل :					
صافى الدخل			80.000		
حصة الأقلية	(10% من 20.000ج)		2.000		
الحصة المجمعة			78.000	78.000	
الفـــائض المحتجـــز المجمع 2013/12/31				**188.000	

ملحوظـة :

* يلاحظ أن الفائض المحتجز المجمع فى تاريخ الشراء يتكون بالكامل من الفائض المحتجز للشركة القابضة.



* وللتاكد من قيمة الفائض المحتجز المجمع وقدره 188.000ج فهو عبارة عن 170.000ج للشركة القابضة بالإضافة إلى 90% من صافى دخل (ب) 20.000ج منذ الشراء.

فالناتج فعلاً هو [170.000 + (90% من 20.000ج) = 188.000ج]

ويمكن ان تستمد قائمة الدخل المجمعة وقائمة الفائض المحتجز المجمعة من العمودين الأخيرين فى ورقة العمل كالتالى :

الشركة القابضة (أ) والتابعة (ب)

قائمتى الدخل والفائض المحتجز المجمعتين

للسنة المنتهية فى 2013/12/31

الإيـــــرادات :		
صافى المبيعات	980.000	
إيراد الفوائد	5.600	
إجمالى الدخـــل		985.600
التكاليف والمصروفات :		
تكلفة المبيعات	700.000	
الاستهلاك	106.000	
مصروف الفوائد	7.600	
المصروفات الأخرى	12.000	
ضرائب الدخل	80.000	
إجمالى التكلفة والمصروفات		905.600
صافى الدخل		80.000
حصة الأقلية		2.000
صافى الدخل المجمع		78.000
+ الفائض المحتجز المجمع 2013/1/1		110.000
الفائض المحتجز المجمع 2013/12/31		188.000

المثال الايضاحى (ج) – 2 : مع وجود الافتراضات التالية :

أ - باعت الشركة (أ) للشركة (ب) ما قيمته 20.000ج بضاعة

ب - سددت الشركة (ب) للشركة (أ) ما قيمته 400ج فوائد للفوائد

جـ - أعلنت الشركة (ب) عن توزيعات وسددت منها 10.000ج

د - حققت الشركة (ب) صافى دخل قدره 30.000ج لعام 2013

الاجراءات الأساسية لاتمام التوحيد لقائمتى الدخل والفائض المحتجز :

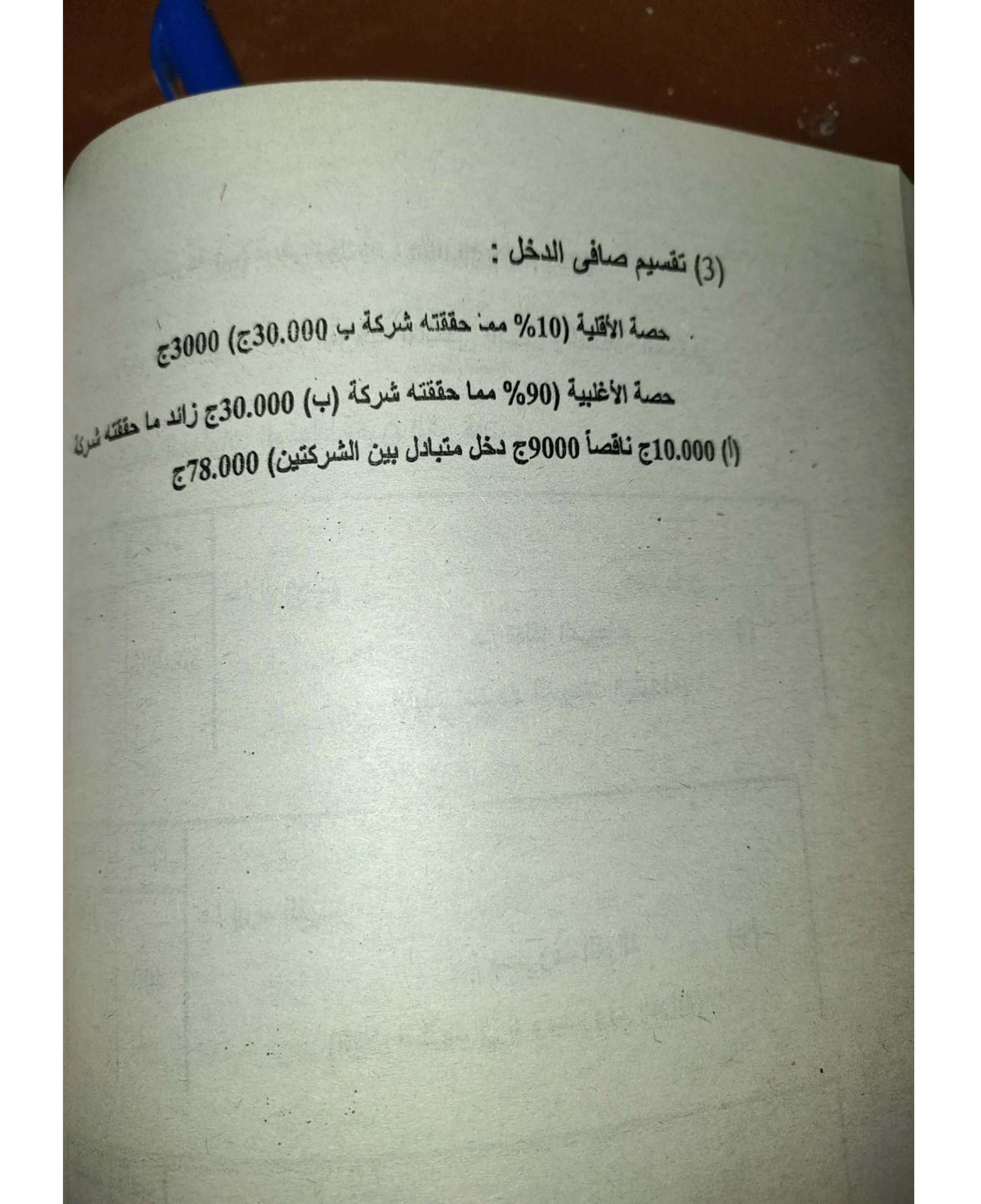
(1) استبعاد العمليات المتبادلة بين الشركات :

مديـن	دائـن	
20.000		حـ/ المبيعات
	20.000	حـ/ تكلفة المبيعات (أ)
		(إثبات استبعاد المبيعات المتبادلة)

مديـن	دائـن	
400		حـ/ إيراد الفوائد
	400	حـ/ مصروف الفوائد (ب)
		(إثبات استبعاد إيراد ومصروف الفوائد)

مديـن	دائـن	
900		حـ/ توزيعات الدخل
	900	حـ/ صافى الدخل (جـ)
		(إثبات استبعاد التوزيعات بين الشركات)

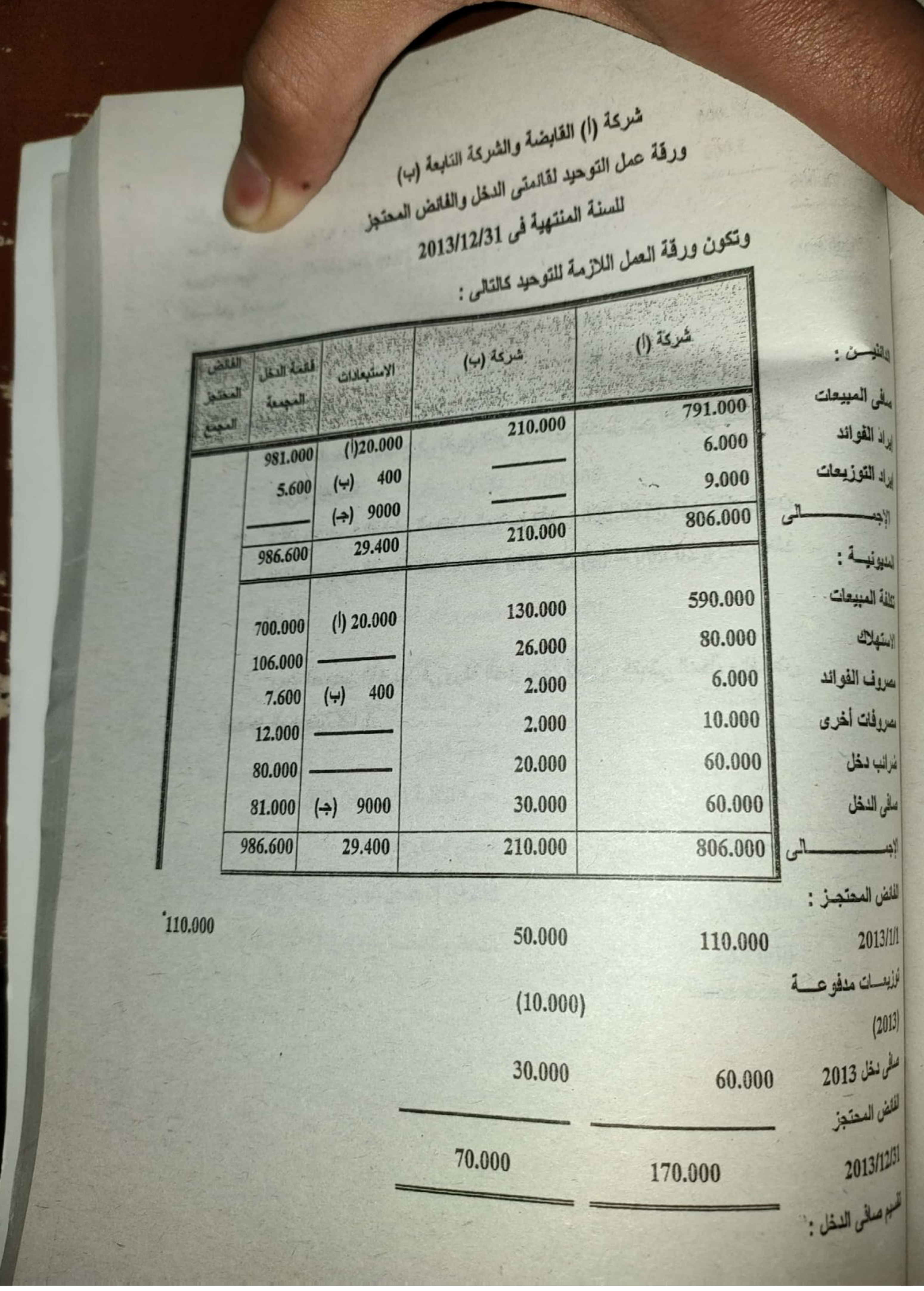
(2) توحيد العمليات غير المتبادلة بين الشركات وامتداد ذلك للقوائم المجمعة.



(3) تقسيم صافى الدخل :

حصة الأقلية (10% مما حققته شركة ب 30.000ج) 3000ج

حصة الأغلبية (90% مما حققته شركة (ب) 30.000ج زائد ما حققته شركة (أ) 10.000ج ناقصاً 9000ج دخل متبادل بين الشركتين) 78.000ج



شركة (أ) القابضة والشركة التابعة (ب)

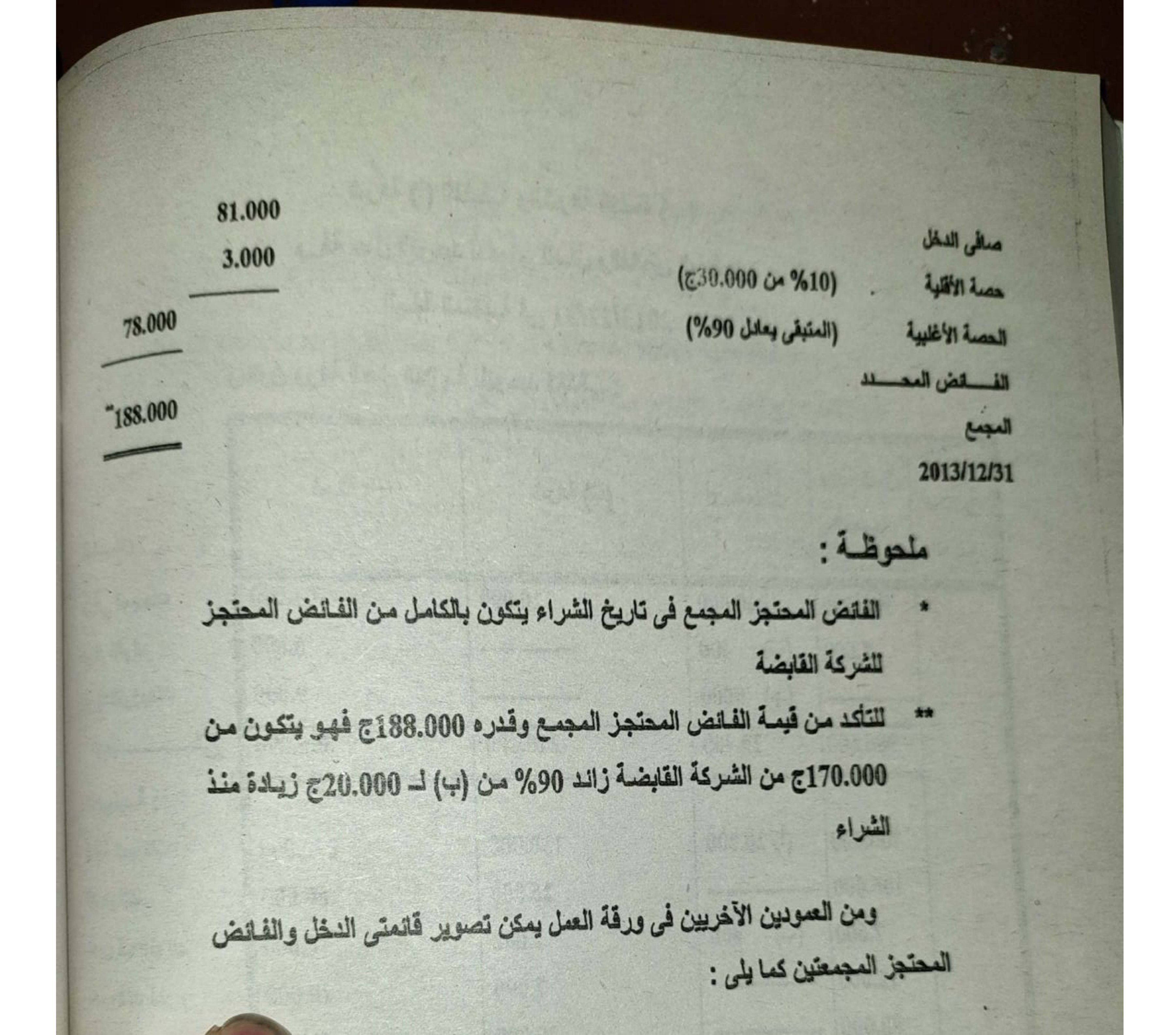
ورقة عمل التوحيد لقائمتى الدخل والفائض المحتجز

للسنة المنتهية فى 2013/12/31

وتكون ورقة العمل اللازمة للتوحيد كالتالى :

	شركة (أ)	شركة (ب)	الاستبعادات	قائمة الدخل المجمعة	الفائض المحتجز المجمع
الدائنين :					
صافى المبيعات	791.000	210.000	(أ)20.000	981.000	
إيراد الفوائد	6.000	ـــــــ	(ب) 400	5.600	
إيراد التوزيعات	9.000	ـــــــ	(جـ) 9000	ـــــــ	
الإجمـــــــالى	806.000	210.000	29.400	986.600	
المديونيـــة :					
تكلفة المبيعات	590.000	130.000	(أ) 20.000	700.000	
الاستهلاك	80.000	26.000	ـــــــ	106.000	
مصروف الفوائد	6.000	2.000	(ب) 400	7.600	
مصروفات أخرى	10.000	2.000	ـــــــ	12.000	
ضرائب دخل	60.000	20.000	ـــــــ	80.000	
صافى الدخل	60.000	30.000	(جـ) 9000	81.000	
الإجمـــــــالى	806.000	210.000	29.400	986.600	
الفائض المحتجـز :					
2013/1/1	110.000	50.000			110.000
توزيعـــات مدفوعـــة (2013)		(10.000)			
صافى دخل 2013	60.000	30.000			
الفائض المحتجز 2013/12/31	170.000	70.000			

تقسيم صافى الدخل :



صافى الدخل		81.000	
حصة الأقلية	(10% من 30.000ج)	3.000	
الحصة الأغلبية	(المتبقى يعادل 90%)		78.000
الفـــائض المحـــدد			
المجمع			**188.000
2013/12/31			

ملحوظـة :

* الفائض المحتجز المجمع فى تاريخ الشراء يتكون بالكامل من الفائض المحتجز للشركة القابضة

** للتأكد من قيمة الفائض المحتجز المجمع وقدره 188.000ج فهو يتكون من 170.000ج من الشركة القابضة زائد 90% من (ب) لـ 20.000ج زيادة منذ الشراء

ومن العمودين الآخريين فى ورقة العمل يمكن تصوير قائمتى الدخل والفائض المحتجز المجمعتين كما يلى :

قائمتى الدخل والفائض المحتجز المجمعتين
للسنة المنتهية فى 2013/12/31

الإيـــــرادات :		
صافى المبيعات	981.000	
إيراد الفوائد	5.600	
إجمالى الدخـــل		986.600
التكاليف والمصروفات :		
تكلفة المبيعات	700.000	
الاستهلاك	106.000	
مصروف الفوائد	7.600	
المصروفات الأخرى	12.000	
ضرائب الدخل	80.000	
إجمالى التكلفة والمصروفات		905.600
صافى الدخل		81.000
حصة الأقلية (10% من 30.000ج)		3.000
صافى الدخل المجمع		78.000
الفائض المحتجز المجمع 2013/1/1		110.000
الفائض المحتجز المجمع 2013/12/31		188.000

التمرين الأول :

المطلوب : استخدم البيانات الأساسية التالية والافتراض المعطى لكل اقتراح فى إعداد المطلوبات التالية فى كل حالة :

أ - إعداد القيود اللازمة عند إنشاء الحسابات المتبادلة فى 2013/12/31 عند عمل ورقة العمل (قد يكون قيد واحد).

ب - إعداد القيود اللازمة عند استبعاد الحسابات العكسية فى 2013/12/31 عند عمل ورقة العمل.

جـ - تحديد قيمة الشهرة (موجبة أو سالبة) فى 2013/12/31

د - تحديد حصة الأقلية فى 2013/12/31 .

هـ - تحديد قيمة الفائض المحتجز المجمع فى 2013/12/31

البيانات الأساسية

	شركة (س)	شركة (ص)	شركة (ع)
الأرصدة فى 2013/1/1			
رأس مال الأسهم	200.000	75.000	60.000
الفائض (العجز) المحتجز	100.000	40.000	(10.000)
رأس مال زيادة عن القيمة الاسمية	20.000	15.000	5000
الأرصدة فى 2013/12/31			
رأس مال الأسهم	200.000	75.000	60.000
الفائض (العجز) المحتجز	190.000	75.000	15.000
رأس مال زيادة عن القيمة الاسمية	20.000	15.000	5000

الحالة (1) :

افترض أن الشركة (س) حصلت على 90% من أسهم الشركة (ص) بمبلغ 120.000ج فى 2013/1/1 وتثبت الشركة (س) استثماراتها فى (ص) بالتكلفة

الحالة (2) :

افترض أن الشركة (س) حصلت على 80% من أسهم الشركة (ع) بمبلغ 40.000ج فى 2013/1/1 وتثبت الشركة (س) استثماراتها فى الشركة (ع) بالتكلفة.

الحالة (3) :

افترض أن الشركة (س) حصلت على 80% من أسهم الشركة (ص) ، 90% من أسهم الشركة (ع) بمبلغ 105.000ج ، 46.000ج على التوالى فى 2013/1/1 وتثبت الشركة (س) استثماراتها بالتكلفة.

الحالة (4) :

افترض أن الشركة (ص) حصلت على 75% من أسهم الشركة (ع) بمبلغ 35.000ج فى 2013/1/1 ، وتثبت الشركة (ص) استثماراتها فى الشركة (ع) بالتكلفة .

ملحوظة : كل الحالات مستقلة عن بعضها البعض.

التمرين الثاني :

المطلوب: تحديد ما يلى من واقع البيانات التالية لكل حالة :

(1) حصة الأقلية فى تاريخ الاستحواذ وفى تاريخ التوحيد

(2) الشهرة (سواء موجبة أو سالبة) فى تاريخ الاستحواذ وتاريخ التوحيد

(3) الفائض المحتجز المجمع فى تاريخ الاستحواذ وتاريخ التوحيد

وافترض ان الفائض المحتجز للشركة القابضة يعادل 200.000ج فى جميع

الحالات :　　　　الشركة التابعة

الشركة ونسبة التملك	التكلفة	تاريخ الاستحواذ 2008/12/31		تاريخ التوحيد 2013/12/31	
		رأس مال الأسهم	الفائض المحتجز	رأس مال الأسهم	الفائض المحتجز
حالة (1) (أ) 90%	140.000	100.000	50.000	100.000	70.000
حالة (2) (ب) 85%	104.000	100.000	30.000	100.000	20.000
حالة (3) (جـ) 80%	56.000	50.000	20.000	50.000	20.000
حالة (4) (د) 100%	100.000	50.000	40.000	50.000	55.000

التمرين الثالث :

شركة السلام إحدى الشركات المساهمة ، اشترت حصة 80% من شركة دنتون وذلك فى أول يناير 2013 وذلك بمبلغ 140.000ج : وكان حقوق حملة الأسهم فى أول يناير 2013 لشركة دنتون مكونة من رأس مال أسهم ويبلغ 100.000ج والفائض المحتجز وقدره 60.000ج0 وتعالج شركة السلام استثماراتها باستخدام أسلوب التكلفة0 وفى 31 ديسمبر 2013 أعلنت شركة دنتون أرباح قدرها 20.000ج لعام 2013 وفى نفس الوقت أعلنت ووزعت ما قيمته 30.000ج توزيعات أرباح.

والمطلوب :

(1) وضح بقيد محاسبى كيفية تسجيل التوزيعات فى دفاتر شركة السلام المساهمة

(2) ما قيمة الشهرة من عملية التوحيد فى كل من (أ) يناير 2013 ، (ب) 2013/12/31

(3) ما قيمة حصة الأقلية فى كل من (أ) يناير 2013 ، (ب) 2013/12/31

التمرين الرابع:

اشترت شركة (أ) 80% من أسهم شركة (ب) بمبلغ 160.000ج ولدى الشركة (ب) ما قيمته 100.000ج وهى الأسهم الموجودة والفائض المحتجز 100.000ج0 وحققت الشركة (ب) فيما بعد أرباح 10.000ج ووزعت 30.000ج0 وقد سجلت شركة (أ) المحصل من التوزيعات بجعل النقدية مدينة والفائض المحتجز دائن بمبلغ 24.000ج

والمطلوب :

(1) افترض ان الاستثمارات تثبت بالتكلفة المطلوبة اجراء قيد اليومية الصحيح والذى ينبغى اجراؤه فى دفاتر شركة (أ) لتسجيل المحصل من التوزيعات

(2) ناقش عيوب القيد الأصلى بالتفصيل .

(3) افترض أن الشركة (أ) اشترت فقط 5% من أسهم الشركة (ب) كاستثمار مؤقت وحققت الشركة (ب) مؤخراً 10.000ج أرباح ووزعت 30.000ج وضح كيف تسجل الشركة (أ) المحصل من التوزيعات وإذا كان المبدأ الممكن تطبيقه يختلف عما تم فى المطلوب (1) فالمطلوب تبرير ذلك.

التمرين الخامس:

من العبارات والبيانات التالية المطلوب :

(1) أعداد قائمة المركز المالى المجمع وأيضا

(2) تبرير عناصر الشهرة (بافتراض أن الشهرة لم يتم استهلاكها فى ذلك الوقت)

الأصـــــول	شركة (أ)	شركة (ب)	شركة (جـ)	شركة (د)	شركة (هـ)
أ. متداولة	960.000	50.000	80.000	76.000	60.000
الشركات التابعة (بالتكلفة)					
شركة (ب) (90%)	88.000				
شركة (جـ) (80%)	42.000				
شركة (د) (70%)	60.000				
شركة (هـ) (60%)	35.000				
أصول أخرى	410.000	80.000	75.000	35.000	45.000
	1.595.000	130.000	155.000	111.000	105.000
الحقوق والإلتزامات	شركة (أ)	شركة (ب)	شركة (جـ)	شركة (د)	شركة (هـ)
الخصوم المتداولة	310.000	24.000	85.000	16.000	61.000
الخصوم الثابتة	20.000	ـــــ	ـــــ	ـــــ	ـــــ
راس مال الأسهم	500.000	75.000	60.000	60.000	50.000
الفائض المحتجز (العجز)	585.000	31.000	10.000	35.000	(6000)
	1.595.000	130.000	155.000	111.000	105.000

حقوق حملة الأسهم فى تاريخ الاستحواذ :		(ب)	(جـ)	(د)	(هـ)
رأس مال الأسهم		75.000	60.000	60.000	50.000
الفائض المحتجز (العجز)		21.000	(5000)	14.000	12.000

التمرين السادس :

حصلت الشركة (أ) على حصة 90% من الشركة (ب) وأيضا حصة 80% من شركة (ج) وذلك أول يناير 2013 0 وتثبت الشركة (أ) استثماراتها بالتكلفة.

ومن البيانات التالية المطلوب : أعداد ورقة العمل فى شكل أعمدة بحيث تبرز ورقة العمل (1) قائمة الدخل المجمع فى 2013 ، (2) الفائض المحتجز المجمع فى 2013/12/31 .

قوائم الدخل للسنة المنتهية فى 2013/12/31

	شركة (أ)	شركة (ب)	شركة (جـ)
الإيـــــــــراد :			
صافى المبيعات	1.478.000	150.800	162.000
التوزيعات	20.000	ـــــــ	ـــــــ
الفوائد	12.000	1.200	ـــــــ
	1.510.000	152.000	162.000
التكلفة والمصروفات :			
تكلفة المبيعات	750.000	74.000	77.000
مصروفات البيع	300.000	29.000	32.000

		(أ)	(ب)	(ج)
مصروفات عامة		150.000	14.000	13.000
ضرائب		166.000	15.000	16.000
		1.366.000	132.000	138.000
صافى الدخـــــــل		144.000	20.000	24.000

قوائم الفائض المحتجز فى 2013/12/31

	(أ)	(ب)	(جـ)
الرصيد فى 2013/1/1	463.000	68.000	51.000
صافى الدخل للسنة	144.000	20.000	24.000
التوزيعات المدفوعة	(30.000)	(10.000)	(12.000)
الرصيد فى 2013/12/31	577.000	78.000	63.000

العمليات المتبادلة بين الشركات :

(1) اشترت الشركة (أ) بضاعة بمبلغ 50.000ج من شركة (ب)

(2) اشترت الشركة (ب) بضاعة بمبلغ 15.000ج من شركة (ج)

(3) سددت الشركة (جـ) فوائد قدرها 600ج للشركة (أ)

التمرين السابع :

المطلوب من خلال القوائم المقارنة للمراكز المالية التالية أعداد ما يلى :

(1) القائمة المجمعة للمركز المالى فى 2013/12/31 وهو تاريخ حصول الشركة (أ) على 90% من حصة الشركة (ب)

(2) القائمة المجمعة للمركز المالى فى 2004/12/31

الشركة (أ)

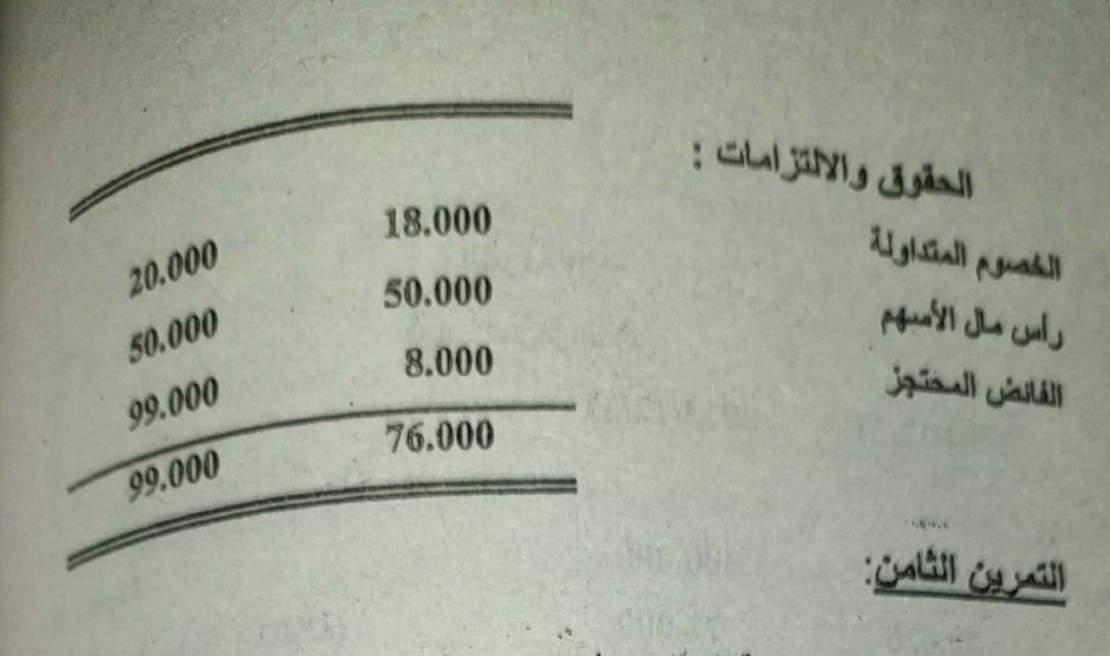
قوائم المركز المالى

	2013/12/31	2004/12/31
الأصـــــــول :		
أ0 متداولة		
الاستثمار فى (ب) (بالتكلفة)	200.000	240.000
معدات وآلات (صافى)	72.000	70.020
اصول أخرى	340.000	310.000
	4.000	6.980
	616.000	627.000
الحقوق والالتزامات :		
الخصوم المتداولة	200.000	170.000
رأس مال الأسهم	200.000	200.000
الفائض المحتجز	216.000	257.000
	616.000	627.000

الشركة (ب)

قوائم المركز المالى

	2013/12/31	2004/12/31
الأصـــــــول :		
أ0 متداولة	22.000	47.000
معدات وآلات (صافى)	45.000	42.000
أصول أخرى	9.000	10.000
	76.000	99.000



الحقوق والالتزامات :

الخصوم المتداولة	18.000	20.000
راس مال الأسهم	50.000	50.000
الفائض المحتجز	8.000	99.000
	76.000	99.000

التمرين الثامن:

من البيانات التالية المطلوب أعداد ورقة العمل متضمنة أعمدة للدخل والفائض المحتجز وحصة الأقلية وقائمة المركز المالى للسنة المنتهية فى 2013/12/31

موازين المراجعة فى 2013/12/31

الأرصدة المدينة :

	شركة (أ)	شركة (ب)
مخزون 2013/1/1	60.000	32.000
استثمارات فى شركة (ب)	168.480	ــــ
أصول أخرى (صافى)	630.00	285.000
مشتريات	395.000	145.000
مصروفات	126.520	68.000
التوزيعات المدفوعة	18.000	6.000
	1.398.000	536.000

الحقوق والالتزامات :

الخصوم المتداولة	18.000	20.000
رأس مال الأسهم	50.000	50.000
الفائض المحتجز	8.000	99.000
	76.000	99.000

التمرين الثامن:

من البيانات التالية المطلوب أعداد ورقة العمل متضمنة أعمدة للدخل والفائض المحتجز وحصة الأقلية وقائمة المركز المالى للسنة المنتهية في 2013/12/31

موازين المراجعة فى 2013/12/31

الأرصـــدة المدينـــة :

	شركة (أ)	شركة (ب)
مخزون 2013/1/1	60.000	32.000
استثمارات فى شركة (ب)	168.480	——
أصول أخرى (صافى)	630.00	285.000
مشتريات	395.000	145.000
مصروفات	126.520	68.000
التوزيعات المدفوعة	18.000	6.000
	1.398.000	536.000

الأرصـــــدة الدائنة :

	شركة (أ)	شركة (ب)
المبيعات	605.840	258.000
الدخل الموزع	5.160	ـــــ
الإلتزامات	280.000	70.000
راس مال الأسهم	300.000	100.000
الفائض المحتجز 2013/1/1	207.000	108.000
	1.398.000	536.000

المخزون فى 2013/12/31

شركة (أ)	64.000
شركة (ب)	29.000
	93.000

وتم الحصول على 86% من أسهم الشركة (ب) بمبلغ 170.000ج فى يناير 2013 عندما كانت حقوق حملة الأسهم فى الشركة (ب) مكونة من حقوق حملة الأسهم 100.000ج والفائض المحتجز 80.000ج.

الفصل الرابع

القوائم المجمعة فى تاريخ لاحق للاستحواذ إثبات الاستثمارات بدون التكلفة

Consolidated Statements Subsequent to Date of Acquisition - Investment Not Carried at Cost

بمجرد الانتهاء من هذا الفصل ينبغى للدارس الإلمام بما يلى :

- مقدمة
- طريقة حقوق الملكية
- إعداد قائمة المركز المالى المجمعة باستخدام طريقة حقوق الملكية
- معرفة الإجراء الأساسى لأعداد القائمة المجمعة
- معرفة المقارنة بين طريقتى التكلفة وحق الملكية
- معرفة إعداد القائمة المجمعة للدخل والفائض المحتجز
- تمارين

مقدمة :

ان الإجابة على التساؤل الخاص بمتى تتحقق العائدات والخسائر لملاك الأسهم فى شركة ما غير قاطعة (غير واضحة تماماً) عندما تنشأ العلاقة بين الشركة القابضة والشركة التابعة ، القاعدة المحاسبية العادية أن الدخل على أسهم الاستثمار لا يتحقق حتى يتم الإعلان عن التوزيعات قد لا تنطبق فى هذه الحالة طالما أن دفع التوزيعات عن طريق الشركة التابعة قد يعتمد على أوامر الشركة القابضة0 وفى ضوء ذلك فإن الفائض للشركة التابعة قد يكون متاح للشركة القابضة فى أى وقت ولقد أدى ذلك إلى أن بعض الشركات القابضة تثبت استثماراتها فى الشركة التابعة على النحو التالى : أن الفائض فى الشركة التابعة متاح لاستثمارات الشركة القابضة وأنه يتحقق للشركة القابضة عندما يتحقق للشركة التابعة.

وهذه الطريقة لمعالجة الاستثمارات تسمى " حقوق الملكية Equity " أو " القيمة الدفترية Book Value ".

ولقد أوصت لجنة المبادئ المحاسبية فى الرأى رقم 18 باستخدام طريقة حقوق الملكية للشركات التابعة غير المجمعة0 والواقع أن الموافقة والتصريح باستخدام طريقة حقوق الملكية سوف يؤدى بدون شك إلى استخدامها بطريقة منتشرة.

طريقة حقوق الملكية : Equity Method

عند استخدام طريقة الملكية (سيذكر ذلك اختصاراً لكلمة حقوق الملكية) فإن الاستثمارات تسجل بالتكلفة عند شراؤها (الاستحواذ عليها).

وبالمقارنة مع طريقة التكلفة ، غالباً ما نجد طبقاً لطريقة الملكية أن حصة الشركة القابضة من الزيادة أو النقص فى حقوق حملة الأسهم فى الشركة التابعة

تنعكس فى دفاتر الشركة القابضة عن طريق قيود فترية Periodic Entries وبناء على ذلك إذا كانت الشركة القابضة تمتلك 90% من الأسهم الموجودة لدى الشركة التابعة Outstanding Stock فإنها تجعل حساب الاستثمار مديناً وحساب الدخل دائناً بـ 90% من الدخل الذى سجلته الشركة التابعة ، وفيما يلى مثال توضيحى لهذه الطريقة عند استخدام القيود الفترية.

مثال توضيحى :

(لبيان القيود التى تتم فى دفاتر الشركة القابضة عند استخدام طريقة الملكية ولأغراض المقارنة سوف نذكر طريقة المعالجة عند استخدام طريقة التكلفة).

(1) فى أول يناير 2013 اشترت الشركة (أ) 90% من حصة الشركة (ب) بمبلغ 150.000ج.

(2) فى 2013/12/31 سجلت الشركة (ب) 50.000ج صافى دخل لعام 2013.

(3) فى 31 مارس 2013 سددت الشركة (ب) توزيعات 20.000ج.

(4) فى 2013/12/31 سجلت الشركة (ب) خسائر قدرها 10.000ج لعام 2013

الحل للمثال التوضيحى :

طريقة حقوق الملكيــــــــــــة **(طريقة التكالفـــــــــــة)**

1- الشـــــراء:

مدين	دائن	البيان	
150.000		حـ/الاستثمار فى شركة ب	(نفس القيد هنا فى طريقة حقوق الملكية)
	150.000	حـ/ النقدية	

2- صافى دخل 2013 :

مدين	دائن	البيان	
45.000		حـ/الاستثمار فى شركة ب	(لا يوجد قيــد)
	45.000	حـ/ دخل الشركة التابعة	

3- التوزيعات المحصلة :

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن	البيان
18.000		حـ/ النقدية	18.000		حـ/ النقدية
	18.000	حـ/ الاستثمار فى شركة ب		18.000	حـ/ دخل التوزيعات

4- صافى خسائر 2013 :

مدين	دائن	البيان	
9.000		حـ/ خسائر الشركة التابعة	(لا يوجد قيد)
	9.000	حـ/ الاستثمار فى الشركة	

قائمة المركز المالى المجمعة : طريقة حقوق الملكية :

الاجراء الأساسى لأعداد القوائم وفقاً لهذه الطريقة :

سبق الاشارة فى الفصل السابق ان الأجراء الأساسى عند توحيد القوائم المالية بعد تاريخ الاستحواذ هو نفسه الاجراء إذا تم التوحيد فى تاريخ الاستحواذ : وهو (1) استبعاد الحسابات العكسية ، (2) توحيد الحسابات غير العكسية ، ولذا عند استخدام طريقة التكلفة فإن الحسابات المتبادلة بين استثمار الشركة القابضة وحقوق حملة الأسهم فى الشركة التابعة لابد من إنشاؤها قبل عملية الاستبعاد نفسها.

لكن لا يعتبر ذلك أمر دائم عند استخدام طريقة حقوق الملكية ، فإذا كانت جميع الزيادات أو النقص فى حقوق حملة الأسهم فى الشركة التابعة قد انعكست فى دفاتر الشركة القابضة فإن الحسابات المتبادلة تصبح قائمة بالفعل.

ولكن إذا كان لأى سبب لم تنعكس الزيادات والنقص فى دفاتر الشركة القابضة فلابد من إنشاء الحسابات المتبادلة0 وعلى سبيل المثال إذا أعلنت الشركة التابعة عن توزيعات لكنها لم تدفع بعد وإذا كانت الشركة القابضة لم تجرى أى قيد حتى سداد التوزيعات فإن تسوية لازمة ينبغى اجراؤها لإنشاء الحسابات المتبادلة0 ولذا لن يكون لدى الشركة القابضة أى حساب فى دفاترها عكسى Reciprocal للتوزيعات القابلة للدفع فى دفاتر الشركة التابعة وبنفس الأسلوب فإن النقص فى الفائض المحتجز للشركة التابعة لن ينعكس فى دفاتر الشركة القابضة0 وبناء على ذلك فإن الاجراء الأساسى للتوحيد هو نفسه سواء تم التوحيد واستخدمت طريقة التكلفة او طريقة حقوق الملكية وهو :

1- انشاء الحسابات المتبادلة إذا لزم الأمر
2- استبعاد الحسابات العكسية
3- توحيد الحسابات غير العكسية

والأمثلة التوضيحية التالية تستعرض أساليب التوحيد لقوائم المراكز المالية بعد تاريخ الاستحواذ عند استخدام طريقة حقوق الملكية، وسوف نستعرض نفس الحالات المفترضة كما هو فى الفصل السابق وهذه الحالات العامة هى :

أولاً - ملكية 100% من حقوق الملكية :

(1) الشراء بما يعادل القيمة الدفترية

(2) الشراء بقيمة أعلى من القيمة الدفترية

(3) الشراء بقيمة أقل من القيمة الدفترية

ثانياً - ملكية لأقل من 100% من حقوق الملكية :

(1) الشراء بما يعادل القيمة الدفترية

(2) الشراء بقيمة اكبر من القيمة الدفترية

(3) الشراء بقيمة أقل من القيمة الدفترية

أولاً - ملكية 100% من حقوق الملكية :

المثال الإيضاحى (أ)- 1: الحصول على ملكية 100% بما يعادل القيمة الدفترية:

افترض نفس الحقائق التى ذكرت فى المثال الايضاحى (أ) – 1 (فى الفصل السابق) وهو فى أول يناير 2013 حصلت الشركة (أ) على 100% من ملكية الشركة (ب) بمبلغ 150.000ج وهو ما يعادل القيمة الدفترية لما حصلت عليه من حصة0

ويلاحظ فى ورقة العمل التالية ان العمود الأول والثانى يعكسان الموقف المالى للشركات محل الدراسة بعد سنة من الاستحواذ أما العمود الأخير يمثل قائمة المركز المالى المجمعة.

الإجراءات الأساسية لإعداد القائمة المجمعة :

(1) إنشاء الحسابات المتبادلة إذا لزم الأمر :

حيث أن الشركة (أ) قد أخذت قيمة الزيادة فى حقوق حملة الأسهم فى الشركة (ب) وقدرها 20.000ج منذ الاستحواذ (150.000إلى 170.000) فإن الحسابات المتبادلة تعتبر موجودة ولا داعى لأى تسويات.

(2) استبعاد الحسابات العكسية :

	دائن	مدين
حـ/ رأس مال الأسهم (شركة ب)		100.000
حـ/ الفائض المحتجز (شركة ب)		70.000
حـ/الاستثمار فى (ب)	170.000	
" استبعاد 100% من حقوق حملة الأسهم فى شركة (ب) مقابل حساب الاستثمار "		

ويلاحظ أن هذا القيد هو نفسه المستخدم عند استخدام طريقة التكلفة ويرجع ذلك إلى أن إنشاء الحسابات المتبادلة يتم تسويتها بين الطريقتين.

(3) توحيد الحسابات غير العكسية :

يتم توحيد العناصر غير العكسية وتظهر فى القائمة المجمعة كما تم من قبل فى الفصل السابقة، وبالرغم من أن إختلاف قوائم الشركة كل على حدة إلا أن القوائم المجمعة هى تماما سواء كانت الطريقة المستخدمة التكلفة أو حقوق الملكية.

الشركة القابضة والشركة التابعة
ورقة العمل لأعداد المركز المالى المجمع
فى 2013/12/31

العناصر	شركة (أ) (القابضة)	شركة (ب) (التابعة)	الاستبعاد (تسويات) مدين	الاستبعاد (تسويات) دائن	المركز المالى المجمع
الأصول :					
الأصول المتداولة	100.000	80.000			180.000
الاستثمار فى (ب)	170.000	——		(أ)170.000	——
الأصول الثابتة (صافى)	450.000	110.000			560.000
	720.000	190.000			740.000
الحقوق والإلتزامات :					
الخصوم المتداولة	30.000	20.000			50.000
الخصوم الثابتة	100.000	——			100.000
حقوق حملة الأسهم :					
رأس مال الأسهم					
شركة (أ)	400.000				400.000
شركة (ب)		100.000	(أ)100.000		
الفائض المحتجز					
شركة (أ)	190.000				190.000
شركة (ب)		70.000	(أ)70.000		
	720.000	190.000	170.000	170.000	740.000

المثال الإيضاحى (أ)- 2: الحصول على ملكية 100% بقيمة أعلى من القيمة الدفترية:

افترض الحقائق الموجودة فى المثال الإيضاحى (أ) – 2 فى الفصل السابق ، حيث أن الشركة (أ) قد اشترت فى أول يناير 2013 نسبة 100% من ملكية الشركة (ب) بمبلغ 170.000ج وذلك بقيمة تزيد عن القيمة الدفترية بما يعادل 20.000ج ولذا نجد أن ورقة العمل التالية تتضمن قائمتى المركز المالى للشركتين (أ) ، (ب) بعد سنتين من الشراء وكيفية توحيدهما فى ذلك الوقت.

الشركة القابضة (أ) والشركة التابعة (ب)
ورقة العمل الخاصة بالتوحيد للمراكز المالية
فى 2013/12/31

العناصر	شركة (أ) (القابضة)	شركة (ب) (التابعة)	الاستبعاد (تسويات) مدين	الاستبعاد (تسويات) دائن	المركز المالى المجمع
الأصول :					
الأصول المتداولة	120.000	90.000			210.000
الاستثمار فى (ب)	181.000	——		(أ)165.000	16.000 شهرة
الأصول الثابتة (صافى)	444.000	105.000			549.000
	745.000	195.000			775.000
الحقوق والإلتزامات :					
الخصوم المتداولة	40.000	30.000			70.000
الخصوم الثابتة	90.000	——			90.000
حقوق حملة الأسهم :					
رأس مال الأسهم					
شركة (أ)	400.000				400.000
شركة (ب)		100.000	(أ)100.000		
الفائض المحتجز					
شركة (أ)	215.000				215.000
شركة (ب)		65.000	(أ)65.000		
	745.000	195.000	165.000	165.000	775.000

يتبين مما سبق أن الأجراء الأساسى لأعداد ورقة العمل السابقة هو :

(1) إنشاء الحسابات المتبادلة :

حيث أن الشركة (أ) قد حصلت على حصتها (100% من الـ 15.000ج) فى الزيادة التى حدثت لحقوق حملة الأسهم فى الشركة (ب) منذ الشراء (150.000ج إلى 165.000ج) لذا فإن الحسابات المتبادلة موجودة وليس هناك داعى للتسوية .

(2) استبعاد الحسابات العكسية :

	دائـن	مديـن
حـ/ رأس مال الأسهم (شركة ب)		100.000
حـ/ الفائض المحتجز (شركة ب)		65.000
حـ/الاستثمار فى (ب)	165.000	
" إثبات استبعاد وإلغاء 100% من حقوق حملة الأسهم فى الشركة (ب) مقابل حـ/ الاستثمار "		

(3) توحيد الحسابات غير العكسية :

تم ذلك كما فى الأمثلة التوضيحية السابقة لكن ينبغى ملاحظة أن الجزء من الحسابات غير العكسية فى حـ/ الاستثمار يمتد إلى القائمة المجمعة وهو 16000ج حيث أن 4000ج (سنتين استهلاك) أقل من القيمة المحسوبة فى تاريخ الشراء0

المثال الإيضاحى(أ)-3:الحصول على ملكية 100% بقيمة أقل من القيمة الدفترية:

افترض البيانات الموجودة فى المثال الإيضاحى (أ) – 3 بالفصل السابق حيث أن شركة (أ) اشترت فى أول يناير 2013 ملكية 100% من شركة (ب) بمقابل 140.000ج وذلك بقيمة أقل 10.000ج عن القيمة الدفترية التى تم شراؤها.

الفصل الخامس

قائمة التدفقات النقدية المجمعة

Combined Cash Flow Statement

من الملاحظ أن التدفقات النقدية تسترعي أنتباه جميع الجهات الخارجية لأي مشروع ومن هذه الجهات الخارجية:

حملة الأسهم: ويلفت أنتباه حملة الأسهم حاجتهم لبعض التأكيدات أنه يمكن للمشروع توليد نقدية كافية من خلال عمليات التشغيل حتي يمكن للمشروع سداد ديونه وأيضاً التوزيعات النقدية والأستثمار في المستقبل،

الدائنون: يهتم الدائنون بمعرفة ما إذا كانت النقدية من التشغيل كافية لإعادة سداد الديون والقروض مع فوائدها،

ومن ثم سيتم عرض هذا الفصل بشكل يمكن القارئ من قراءة وفهم وإعداد قائمة التدفقات النقدية، نظراً لأنها القائمة المالية الأساسية والتي يستدل منها علي إمكانية بقاء وأستمرار أي مشروع، ومن ثم نصت المعايير المحاسبية علي ضرورة إعدادها وبالتالي يصبح عدد القوائم اللازم إعدادها أربعة قوائم منها هذه القائمة وقائمة الدخل وقائمة حقوق حملة الأسهم وقائمة المركز المالي،

المحاسبة عن التدفقات النقدية ومضمون مبدأ الاستحقاق:

أصبح المدراء وحملة الأسهم والدائنون والمحللون في هذه الأعوام أكثر قلقاً للتركيز على أى رقم كمؤشر عام لأداء الشركة، وبالتالي يتفق معظم الخبراء الأن أن هناك نزعة للأعتماد بشكل كبير على صفي الدخل ومحتوياته وكذا العائد على كل سهم وفي حالات عديدة إهمال التدفقات النقدية للشركة، وبالتالي نهاية أجل أي شركة وهو مايسمى "خط النهاية للشركة company's bottom line " هو صافي الدخل ولكن لايمكن سداد أى فاتورة بصافي الدخل بل لابد من الحاجة إلى نقدية، ولذا فقد تحقق شركة ما صافي دخل يمثل أربعة أضعاف النقدية الزائدة كما هو في إحدى الشركات الضخمة في الولايات المتحدة الأمريكية حيث حققت شركة Best Buy 984 مليون جنيه صافي دخل بينما حققت في نفس العام (2005) زيادة في النقدية قدرها 225 مليون جنيه، ولكن كيف يحدث ذلك؟

يمكن تفسير ذلك:

(1) بأن يتم احتساب صافي الدخل على أساس الإستحقاق وليس على الأساس النقدي،

(2) أن قائمة الدخل تعكس أولاً أحداث متعلقة بأنشطة التشغيل ومنها بيع بضائع و/أو تقديم خدمات،

ويلاحظ أن الوضع النقدي للشركة يمكن أن يزداد أو ينقص خلال فترة وقد تحقق الشركة صافي ربح أو صافي خسارة، وإذا تفكر القارئ في هذا المضمون فإنه يمكن أن يحدث أربعة إحتمالات قد تكون مندمجة معاً،

1- يمكن أن تحقق الشركة زيادة في النقدية وصافي ربح،

2- يمكن أن تحقق الشركة نقص في النقدية وصافي ربح،

3- يمكن أن تحقق الشركة زيادة في النقدية وصافي خسارة،

4- يمكن أن تحقق الشركة نقص في النقدية وصافي خسارة،

ويمكن ملاحظة ذلك في الجدول التالي (جدول 1- 6)، حيث يستعرض الجدول أربعة شركات وأداؤها المالي (صافي الربح أو الخسارة)

التدفقات النقدية وصافي الدخل جدول رقم (1 - 5) (المبالغ بالمليون جنيه)

أسم الشركة	رصيد النقدية أول المدة	رصيد النقدية نهاية المدة	زيادة (نقص) في النقدية	صافي الربح (الخسارة)
Best Buy	245	470	225	984
Radio shack	634,7	437,9	(196,8)	337,2
Gateway	349,1	383	33,9	(567,6)
Northwest Airline	1,146	707	(439)	(862)

ويلاحظ أن شركة Best Buy هى الشركة الوحيدة من الشركات الأربع والتي حدث فيها تحسن وزيادة في النقدية وتحقق صافي ربح أما شركة Radio Shack فقد حققتْ صافي ربح ولكن خفض في النقدية أما شركة Gate Way فقد حققت صافي خسارة ولكن زيادة في النقدية وشركة North West Air lines حققت صافي خسائر ونقص في النقدية،

وخلاصة هذا المثال للشركات الأربع أن الشركة التي يمكن أن تحقق ربحية سنوياً ليس من الضروري أن موقفها المالي يزداد بالنقدية وأيضاً الشركة التي لم تحقق ربحيه بشكل دائم قد تحقق خفض في النقدية،

الغرض من قائمة التدفقات النقدية:

تعتبر قائمة التدفقات النقدية إستكمالاً هاماً للقوائم المالية الأساسية (قائمة الدخل، قائمة حقوق الملكية/ حقوق حملة الأسهم، قائمة المركز المالي)، فهى تلخص الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية لمشروع معين خلال فترة معينة، فيلاحظ أن قائمة المركز المالي تظهر النقدية المتاحة في لحظة معينة لدى مشروع معين بالإضافة لبقية الأصول والخصوم وحقوق الملكية، أما قائمة التدفقات النقدية فهى تتضمن التغيرات في النقدية خلال فترة زمنية معينة ومن أهم الأغراض لهذه القائمة هو شرح وإيضاح التغيرات ذاتها،

أما قائمة الدخل فهى تلخص الأداء على أساس الأستحقاق وأن الدخل من هذه القائمة يمثل مؤشر جيد لتدفقات النقدية في المستقبل سواء الداخلة أو التدفقات الخارجة، وأن قائمة التدفقات النقدية هى إستكمالاً لقائمة الدخل وأساس الإستحقاق الذي تعد قائمة الدخل على أساسها وهذا يمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم أداء الشركة على أساس النقدية،

مثال لإيضاح فكرة قائمة التدفقات النقدية:

بعد النجاح في السنة الأولى لمشروع معين (عام2013) وتحقق صافي ربح قدره 100,000ج ، قام المالك بمراجعة قائمة الدخل للسنة الثانية وهى:

شركة النهي العقارية

قائمة الدخل

للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2014

إيرادات:		400,000 ج
مصروفات:		
مصروف الإهلاك	50,000	
مصروفات أخري	100,000	150,000
صافي الدخل		250,000 ج

وكانت النتائج مصدر إعجاب للمالك وللأداء المالي وطالب بفحص قائمة المركز المالي للسنتين الأولى والثانية وكانت لنفس الشركة هى:

شركة النهي العقارية

قائمتي المركز المالي

للسنوات المنتهية في 31 ديسمبر 2013 /2014

	2013	2014
النقدية	150,000	50,000
معدات وآلات	350,000	600,000
مجمع أهلاك معدات وآلات	(100,000)	(150,000)
أجمالي الأصول	400.000	500.000
أ دفع	150,000	100,000
أسهم عادية	200,000	250,000
الفائض المحتجز	50,000	150,000
أجمالي ح الملكية والخصوم	400.000	500.000

ولقد أوضح المالك رغبته في معرفة الأسباب وراء إنخفاض النقدية من 150,000 إلى أن تصل 50,000 بالرغم من وجود ربحية قدرها 250,000ج ، إلا أن محاسب الشركة أوضح أن الدخل على أساس نقدي (وليس على أساس الإستحقاق) يعتبر أكبر مما هو في قائمة الدخل وهو 250,000 ج وترجع الزيادة إلى أن مصروف الإهلاك لم يستخدم نقدية (ولكن تستخدم النقدية عند شراء معدات وآلات وليس عند إحتساب الإهلاك)،

ومن ثم فإن النقدية الناتجة عن أنشطة التشغيل هى:

صافي الدخل (من قائمة الدخل)	250,000 ج
يضاف إليه:	
مصروف الإهلاك	50,000
النقدية الناتجة عن أنشطة التشغيل	300,000 ج

لكن انخفاض النقدية كما هو واضح من قوائم المركز المالي المقارن وتمثلت التغيرات في تحقيق صافي ربح 250,000 خ وكانت هناك مسحوبات 150,000 ج في شكل توزيعات نقدية ومن فحص قائمتى المركز المالي المقارن واضح أن هناك خفض في أ،الدفع بمبلغ 50,000 ج سددت نقداً وأيضاً هناك زيادة قدرها 250,000 وهى تمثل أصول جديدة ثم الاستثمار فيها، ومن ثم يمكن تلخيص ما حدث في النقدية من خلال قائمة التدفقات النقدية على النحو التالي:

شركة النهي العقارية

قائمة التدفقات النقدية

عن الفترة المنتهية في 31 ديسمبر 2014

التدفقات النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة التشغيلية:		
صافي الدخل	250,000	
يضاف: مصروف الإهلاك	50,000	
صافي النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة التشغيلية		300,000 ج
التدفقات النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة الاستثمارية:		
شراء معدات و آلات جديدة	(250,000)	
صافي النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة الاستثمارية		(250,000) ج
التدفقات النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة التمويلية:		
استثمارات مالية كرأس مال لصاحب المشروع	50,000	
توزيعات نقدية دفعت لصاحب المشروع	(150,000)	
سداد أوراق دفع للبنك	(50,000)	
صافي النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة التمويلية		(150,000) ج
صافي الزيادة (النقص) في النقدية خلال العام		(100,000)
رصيد النقدية في بداية السنة		150,000
رصيد النقدية في نهاية السنة		50,000 ج

متطلبات إعداد قائمة التدفقات النقدية:

حددت المعايير المحاسبية المعيار رقم 95 والخاص بقائمة التدفقات النقدية كل من أساس إعداد وتبويب قائمة التدفقات النقدية،

أولاً: يتم إعداد القائمة وفقاً للأساس النقدي

ثانياً: يتم تبويب التدفقات النقدية لثلاثة أنواع من الأنشطة:

- الأنشطة التشغيلية
- الأنشطة الاستثمارية
- الأنشطة التمويلية

ويمكن الآن استعراض بعض هذه المتطلبات بشئ من التفصيل

التعريف بالنقدية والنقدية المعادلة:

الهدف من قائمة التدفقات النقدية توفير المعلومات الخاصة بالتدفقات النقدية الداخلة In flows وتلك التدفقات الخارجة out flows في أي منشأة أعمال، لذا من الضروري وضوح وفهم المقصود بالنقدية، طبقاً للمعايير المحاسبية يمكن التعرف على بعض البنود التي تعادل النقدية ، ومن ثم تدخل ضمن رقم رصيد النقدية سواء في الميزانية أو قائمة التدفقات النقدية ولذا فإن الأوراق التجارية (أقبض التي حررت بمعرفة الشركات)، وأذون الأوراق التجارية وأذون الخزانة تعتبر أمثلة للنقدية المعادلة ، ولكي يتم تبويب النقدية على أنها من النقدية المعادلة ينبغي أن يكون البند سهل التحويل إلى نقدية وأنها مستحقة لأي مستثمر خلال ثلاثة شهور أو أقل ولكي يتفهم القارئ السبب من ضم الندية المعادلة إلى رصيد النقدية المتعارف عليه عند أعداد قائمة التدفقات النقدية ، يفترض بمثال مبسط أن لدى الشركة (س) رصيد نقدية قدره 10,000 ج وليس لديها أيه أصول تمثل نقدية معادلة، وبفرض أنه تم استخدام النقدية المتاحة وقدرها 10,000 ج في شراء إذن خزانة يمكن تحويله لنقدية خلال 90 يوم،

ويتم إثبات شراء أذون الخزانة بالقيد التالي:

10,000		د/ الاستثمار في أوراق مالية
	10,000	د/ النقدية بالبنك

وهذا يمثل تحويل من نقدية بالبنك إلى إذن خزانة وهذا يمثل تدفق نقدية خارجة (مستخدمة) أى بعبارة أخرى تحويل من تبويب النقدية إلى النقدية المعادلة وبالتالي يمكن القول أن هناك 10,000 ج ضمن النقدية والنقدية المعادلة ونظراً لأنه لا يوجد تغيير في النقدية بصفة عامة فإن ذلك لا يتم إثباته في قائمة التدفقات النقدية بعكس لو تم استخدام مبلغ 10,000 النقدية في شراء أسهم شركة أخرى كنوع من الاستثمار في رأس مال شركات أخرى وهذا يمثل مخاطرة للاستثمار نظراً لتغير قيمة هذه الاستثمارات وفقاً لعوامل السوق ومن وجهه نظر قائمة المركز المالي فإن ذلك لا يعتبر ممثلاً للنقدية المعادلة ولكن ذلك يمثل استثمار قصير الأجل أو طويل الأجل ويتوقف ذلك على نظرة المنشأة لهذه الاستثمارات،

تبويب التدفقات النقدية:

مطلوب من الشركات وفقاً للمعيار المحاسبي الخاص بقائمة التدفقات النقدية أن تبوب الأنشطة إلى ثلاثة تبويبات: التشغيلية ، الاستثمارية، التمويلية، وهذه التبويبات تمثل وظائف

أساسية لأى منشأة أعمال وهذا يجعل مستخدمي القوائم المالية ومنها قائمة التدفقات النقدية أن ينظروا إلى علاقات هامة،

وعلى سبيل المثال: أن أحد أنشطة التمويل الهامة للعديد من مشروعات الأعمال هو اقتراض أموال، ولذا تجميع التدفقات الداخلة النقدية عند اقتراض الأموال خلال فترة معينة مع التدفقات الخارجة نتيجة إعادة سداد القرض (القروض) خلال نفس الفترة يؤدي إلى تسهيل فهمة المحللين والمستخدمين الآخرين للقائمة من أجل تقييم الشركة ، وإذا فإن الشكل العام لقائمة التدفقات النقدية تظهر في الشكل التالي:

ويلاحظ في هذا الشكل العام الربط المباشر بين الجزء النهائي من قائمة التدفقات النقدية وقائمة المركز المالي، أن الرصيد في أول وأخر الفترة من النقدية والنقدية المعادلة والموجودة في السطرين الآخرين تؤخذ مباشرة من قوائم المركز المالي المقارنة،

شركة (،،،،،،،،،،،،،،،،،،)

قائمة التدفقات النقدية

عن الفترة المنتهية في 31 ديسمبر 2014

النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة التشغيلية:		
تدفقات داخلة	XX	
تدفقات(خارجة)	(XX)	
صافي النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة التشغيلية		XX
النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة الاستثمارية:		
تدفقات داخلة	XX	
تدفقات(خارجة)	(XX)	
صافي النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة الاستثمارية		XX
النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة التمويلية:		
تدفقات داخلة	XX	
تدفقات(خارجة)	(XX)	
صافي النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة التمويلية		XX
صافي الزيادة (النقص) في النقدية خلال العام		XXX
رصيد النقدية في بداية السنة		XXX
رصيد النقدية في نهاية السنة		

الأنشطة التشغيلية:

تتضمن الأنشطة التشغيلية شراء وبيع البضائع وتقديم الخدمات وتتوافق الأنشطة على طبيعة الأعمال التي ينبغي أن يقوم بها مشروع الأعمال فبالنسبة لمصنع فإن شراء المواد الخام ثم تصنيعها يعتبر ذلك من الأنشطة التشغيلية ، وبالنسبة للمشروعات التجارية التي تقوم بشراء مخزون بضاعة بقصد إعادة بيعها فإن هذه هى أنشطة تشغيلية والحصول على عمولات بيع أراضي لشركة عقارية يعتبر ذلك من الأنشطة التشغيلية،

وتعكس قائمة التدفقات النقدية تأثير النقدية سواء الداخلة أو الخارجة والمتعلقة بكل الأنشطة وعلى سبيل المثال: عند شراء مواد خام وسداد قيمتها فإن ذلك يؤدي إلى وجود تدفقات خارجة وعند تحصيل نقدية من العملاء فإن ذلك يمثل نقدية داخلة،

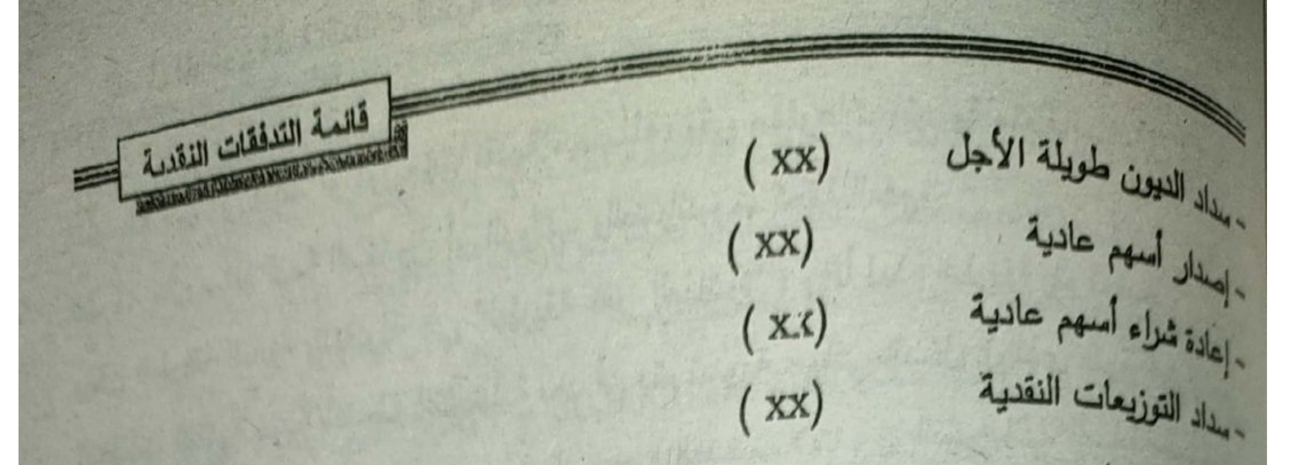
الأنشطة الاستثمارية:

وهى تتضمن الحصول والتخلص من الأصول طويلة الأجل، ومن ثم تكون هناك حاجة للنقدية عند شراء أصول تلك الأصول طويلة الأجل وتسمى النفقات الرأسمالية اللازمة لشراء أصول ثابتة طويلة الأجل، لذلك وعند شراء أو إضافة أى أصول ومعدات ثابتة فهي تحتاج إلى نقدية خارجة وعند بيع أى من هذه الأصول فهذا يعني أن هناك نقدية داخلة للمنشأة ، ومن ثم الأمثلة الأخرى للاصول المستثمر فيها نقدية شراء استثمارات في أوراق مالية أو بيع جزء من هذه الأوراق،

الأنشطة التمويلية:

تعتمد معظم مشروعات الأعمال على التمويل الداخلي من أصحاب المشروع والتمويل الخارجي أو على كلا المصدرين معاً ومن مصادر التمويل الخارجية إصدار السندات أو الحصول على قروض بنكية ، وبالتالي عند إصدار أسهم أو أى شكل من أشكال الديون فإن ذلك يعني تدفقات نقدية داخلة أما عند شراء جزء من الأسهم السابق إصدارها أو سداد أى من المبالغ التي تم إقتراضها فإن ذلك يعنى أن هناك نقدية خارجة وتدرج هذه ضمن تبويب الأنشطة التمويلية،

وكمثال إيضاحي لعرض التدفقات الداخلة والخارجة من الأنشطة التمويلية:



- سداد الديون طويلة الأجل (XX)
- إصدار أسهم عادية (XX)
- إعادة شراء أسهم عادية (XX)
- سداد التوزيعات النقدية (XX)

ويمكن تلخيص بنود قائمة التدفقات النقدية في الشكل التالي:

شكل رقم (1)

تبويب بنود قائمة التدفقات النقدية

الأنشطة	أمثلة	التأثير على النقدية	حسابات الميزانية المتأثرة	تبويب الحسابات في الميزانية
التشغيلية	تحصيل حسابات المدينون	+ داخلة	مدينون	أصول متداولة
	سداد ثمن المخزون للموردين	(-) خارجة	موردون	خصوم متداولة
	سداد الآجـور	(-) خارجة	أجور مستحقة	خصوم متداولة
	سداد الضـرائب	(-) خارجة	ضرائب مستحقة	خصوم متداولة
الاستثمارية	النفقات الرأسمالية	(-) خارجة	معدات وأراضي	أصول ثابتة
	شراء أسهم شركة أخري	(-) خارجة	استثمارات طويلة الآجل	أصول ثابتة
	بيع معدات وآلات	+ داخلة	معدات وآلات	أصول ثابتة
	بيع شركة فرعية	+ داخلة	استثمارات طويلة الآجل	أصول ثابتة
التمويلية	إصدار أسهم رأس المال	+ داخلة	رأس مال الأسهم	حقوق حملة الأسهم
	إصدار سندات	+ داخلة	قرض السندات	خصوم طويلة الأجل
	إصدار أوراق دفع بنكية	+ داخلة	أوراق الدفع	خصوم طويلة الأجل
	إعادة شراء أسهم الشركة	(-) خارجة	سندات الخزانة	حقوق حملة الأسهم
	ألغاء/ تقاعد السندات	(-) خارجة	قرض السندات	خصوم طويلة الأجل
	سداد أوراق الدفع	(-) خارجة	أوراق الدفع	خصوم طويلة الأجل
	سداد التوزيعات النقدية	(-) خارجة	العائدات المحتجزة	حقوق حملة الأسهم

طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية:

تستخدم الشركات طريقة من أثنين لإعداد مقدار التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، ويطلق على الطريقة الأولى "الطريقة المباشرة" وفي هذه الطريقة يتم إدراج المتحصلات الأساسية الإجمالية والمدفوعات النقدية وعلى سبيل المثال فإن النقدية المحصلة من العملاء يتم إدراجها

منفصلة من أى فوائد أو توزيعات نقدية محصلة، وأي مدفوعات رئيسية متعلقة بتشغيل أعمال الشركة مثل سداد قيمة المخزون أو الرواتب والضرائب مستحقة الدفع،

ولكن الطريقة الثانية والمقبولة هي "الطريقة غير المباشرة" ، وفقاً لهذه الطريقة يتم احتساب صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بعد أن يتم تسوية صافي الدخل (والذي ظهر في قائمة الدخل)، وتتم التسوية عن طريق استبعاد جميع المتحصلات من التشغيلات السابقة المؤجلة والمدفوعات وأيضاً الاستحقاقات للمتحصلات والمدفوعات التشغيلية المستقبلية،

وبالرغم من أن الطريقة المباشرة تعتبر مفضلة وفقاً للجنة معايير المحاسبة المالية ، إلا أنها تستخدم بشكل أقل من استخدام الطريقة المباشرة من الناحية العملية ومن خلال المثال التالي يمكن التفرقة بين الطريقتين،

مثال إيضاحي:

مع افتراض أن شركة النهى المتقدمة بدأت التشغيل في أول يناير 2014 باستثمار من صاحب الشركة قدره 10,000 ج نقداً وكانت قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في 2014 كالتالي:

شركة النهي المتقدمة

قائمة الدخل

للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2014

إيرادات	400,000ج	
مصروفات التشغيل	(64,000)	
الدخل قبل الضرائب		16,000
ضرائب الدخل		(4,000)
صافي الدخل		12,000 ج

شركة النهي المتقدمة

قائمة المركز المالي

في 31 ديسمبر 2014

الأصول		خصوم وحقوق حملة الأسهم	
15,000	النقدية	6,000	دائنون
13,000	العملاء	10,000	رأس مال الأسهم
		12,000	العائدات المحتجزة
28,000	أجمالي	28,000	أجمالي

ولكى يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية وفقاً لكل طريقة، فإنه يمكن البدء بالطريقة المباشرة أولاً،

أولاً: الطريقة المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية:

لكي يتم إثبات التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفقاً للطريقة المباشرة، يتم فحص بنود قائمة الدخل وتحديد ما مقدار النقدية لكل نشاط ثم إدخالها (تدفقات داخلة موجبة) وكم من النقدية خرجت من المنشأة (تدفقات خارجة سالبة)،

وعلى سبيل المثال: إيرادات خلال الفترة كانت 80,000 ج ، وحيث تشير قائمة المركز المالي في نهاية الفترة رصيد لحساب العملاء قدرة 13,000 ج ، إلا أن شركة النهر حصلت نقداً فقط 67,000 (80,000 – 13,000) من مبيعات الفترة، لذا فإن إعداد قائمة التدفقات تشير إلى أن أول سطر يمثل النقدية المحصلة، وبنفس المنطق والمنظور يمكن تحديد المبالغ التي تم إنفاقها لأغراض التشغيل، وواضح أن المصروفات التشغيلية المدرجة في قائمة الدخل 64,000 ج وأنه وفقاً لبيانات قائمة المركز المالي يوجد 6000 ج من المصروفات غير المسددة (حـ/ الدائنون) وبالتالي فإن المبالغ المدفوعة هى 58,000 ج (64,000 – 6,000 ج) ويضاف للمدفوعات المسدد للضرائب وقدرة 4000ج (حيث لا يوجد أى ضرائب مستحقة الدفع في قائمة المركز المالي، بالتالي يفترض أن هذا المبلغ تم سداده كاملاً)، ووفقاً للبيانات المعطاة في مثال شركة النهر المتقدمة لا يوجد سوى مبلغ التدفق النقدي الداخل للمنشأة من خلال استثمار صاحب المشروع في شركته في شكل إصدار أسهم نقدية وهذه هى القائمة وفقاً للطريقة المباشرة لإعدادها:

شركة النهي المتقدمة

قائمة التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة)

للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2014

التدفقات النقدية من مزاولة الأنشطة التشغيلية:		
النقدية المحصلة من العملاء	67,000	
النقدية المسددة لمصروفات التشغيل	(58,000)	
النقدية المسددة للضرائب	(4,000)	
صافي النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة التشغيلية		5,000 ج
التدفقات النقدية من مزاولة الأنشطة التمويلية:		
إصدار أسهم رأس المال	10,000	
صافي النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة التمويلية		10.000ج
صافي الزيادة (النقص) في النقدية خلال العام		15,000
رصيد النقدية في بداية السنة		-0-
رصيد النقدية في نهاية السنة		15,000 ج

ثانياً: الطريقة غير المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية:

عند استخدام هذه الطريقة فإن أول البنود التي يبدأ بها في الأنشطة التشغيلية هو صافي الدخل للفترة ، ثم يتم تسوية هذا الرقم للتوصل إلى النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية، فيلاحظ أن هناك زيادة في رقم حساب العملاء قدره (13000 ج) وسوف يتم طرح هذا المبلغ من صافي الدخل وهذه الزيادة في حـ / العملاء يعتبر بيع من مخزون الشركة أكثر مما تم تحصيله، ومن الجانب الآخر يلاحظ أن الزيادة في رقم الدائنون تعني تدفقات داخلة وهذا عكس الزيادة في رقم العملاء،

وتكون قائمة التدفقات النقدية وفقاً للطريقة غير المباشرة كالتالي:

شركة النهي المتقدمة

قائمة التدفقات النقدية (الطريقة غيرالمباشرة)

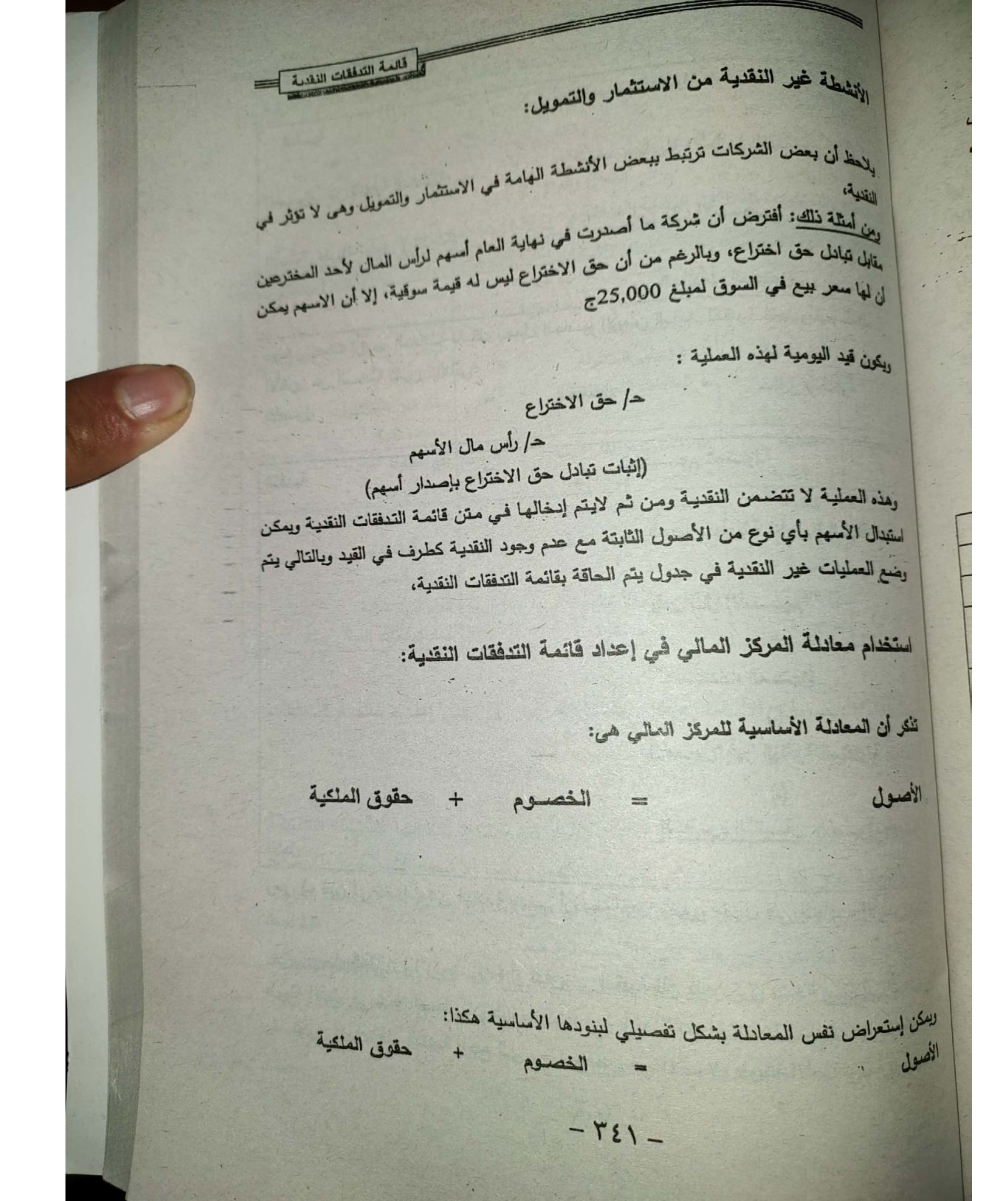
عن الفترة المنتهية في 31 ديسمبر 2014

التدفقات النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة التشغيلية:		
صافي الدخل	12,000	
التسويات اللازمة لتعديل صافي الدخل للوصول لصافي النقدية من الأنشطة التشغيلية:		
زيادة رصيد العملاء	(13,000)	
زيادة رصيد الدائنون	6,000	
صافي التدفقات النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة التشغيلية		5,000 ج
التدفقات النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة التمويلية:		
إصدار أسهم رأس المال	10,000	
صافي التدفقات النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة التمويلية		10,000ج
صافي الزيادة (النقص) في النقدية خلال العام		15,000
رصيد النقدية في بداية السنة		-0-
رصيد النقدية في نهاية السنة		15,000ج

وهناك ملاحظتين عند مقارنة طريقتى إعداد قائمة التدفقات النقدية:

الملاحظة الأولى: أن المبلغ الذي تم التوصل إليه كصافي تدفقات نقدية من أنشطة التشغيل هو نفسه تحت كل طريقة وقدره 5000 ج بالرغم من اختلاف أسلوب الوصول إلى هذا الرقم ،

الملاحظة الثانية: أن بقية القائمة في إعداد الأرقام بنفس الطريقة بغض النظر عن الطريقة المتبعة ومن ثم الاختلاف فقط في الأنشطة التشغيلية،



الأنشطة غير النقدية من الاستثمار والتمويل:

يلاحظ أن بعض الشركات ترتبط ببعض الأنشطة الهامة في الاستثمار والتمويل وهى لا تؤثر في النقدية،

ومن أمثلة ذلك: أفترض أن شركة ما أصدرت في نهاية العام أسهم لرأس المال لأحد المخترعين مقابل تبادل حق اختراع، وبالرغم من أن حق الاختراع ليس له قيمة سوقية، إلا أن الاسهم يمكن أن لها سعر بيع في السوق لمبلغ 25,000ج

ويكون قيد اليومية لهذه العملية :

ح/ حق الاختراع

ح/ رأس مال الأسهم

(إثبات تبادل حق الاختراع بإصدار أسهم)

وهذه العملية لا تتضمن النقدية ومن ثم لايتم إدخالها في متن قائمة التدفقات النقدية ويمكن استبدال الأسهم بأي نوع من الأصول الثابتة مع عدم وجود النقدية كطرف في القيد وبالتالي يتم وضع العمليات غير النقدية في جدول يتم الحاقة بقائمة التدفقات النقدية،

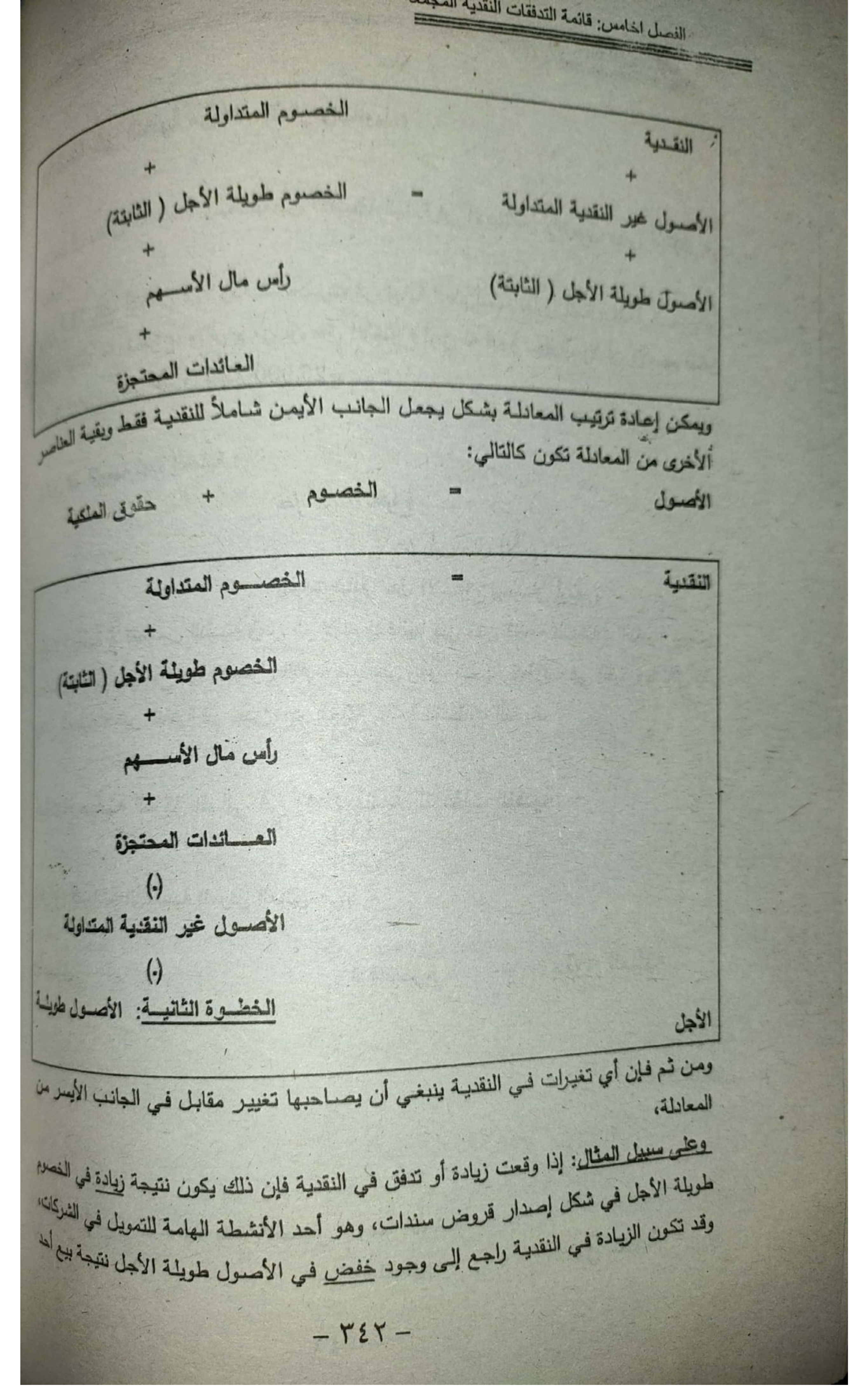
استخدام معادلة المركز المالي في إعداد قائمة التدفقات النقدية:

تذكر أن المعادلة الأساسية للمركز المالي هى:

الأصول = الخصوم + حقوق الملكية

ويمكن إستعراض نفس المعادلة بشكل تفصيلي لبنودها الأساسية هكذا:

الأصول = الخصوم + حقوق الملكية



النقدية		الخصوم المتداولة
+		+
الأصول غير النقدية المتداولة	=	الخصوم طويلة الأجل (الثابتة)
+		+
الأصول طويلة الأجل (الثابتة)		رأس مال الأسهم
		+
		العائدات المحتجزة

ويمكن إعادة ترتيب المعادلة بشكل يجعل الجانب الأيمن شاملاً للنقدية فقط وبقية العناصر الأخرى من المعادلة تكون كالتالي:

الأصول = الخصوم + حقوق الملكية

النقدية	=	الخصوم المتداولة
		+
		الخصوم طويلة الأجل (الثابتة)
		+
		رأس مال الأسهم
		+
		العائدات المحتجزة
		(-)
		الأصول غير النقدية المتداولة
		(-)
الأجل		الخطوة الثانية: الأصول طويلة

ومن ثم فإن أي تغيرات في النقدية ينبغي أن يصاحبها تغيير مقابل في الجانب الأيسر من المعادلة،

وعلى سبيل المثال: إذا وقعت زيادة أو تدفق في النقدية فإن ذلك يكون نتيجة زيادة في الخصوم طويلة الأجل في شكل إصدار قروض سندات، وهو أحد الأنشطة الهامة للتمويل في الشركات، وقد تكون الزيادة في النقدية راجع إلى وجود خفض في الأصول طويلة الأجل نتيجة بيع أحد

الأصول الثابتة، ولذا يمكن عرض الاحتمالات المختلفة للتدفقات الداخلة (+) والتدفقات الخارجة (-) على النحو التالي:

الشكل رقم (2)

الاحتمالات المتنوعة للتدفقات النقدية الداخلة (+) والخارجة (-)

الأنشطة	الجانب الأيمن	الجانب الأيسر	أمثلة
التشغيلية	+ النقدية	(-) الأصول غير النقدية الجارية	تحصيل حساب العملاء
	(-) النقدية	+ الأصول غير النقدية الجارية	مصروفات مدفوعة مقدماً
	+ النقدية	+ الخصوم المتداولة	متحصلات محصلة مقدما من العملاء
	(-) النقدية	(-) الخصوم المتداولة	سداد ثمن المستلزمات
	+ النقدية	+ العائدات المحتجزة	مبيعات نقدية
الاستثمارية	+ النقدية	(-) الأصول طويلة الأجل	بيع معدات
	(-) النقدية	+ الأصول طويلة الأجل	شراء معدات
التمويلية	+ النقدية	+ الخصوم طويلة الأجل	إصدار سندات
	(-) النقدية	(-) الخصوم طويلة الأجل	رد قيمة السندات
	+ النقدية	+ رأس مال الأسهم	إصدار أسهم
	(-) النقدية	(-) رأس مال الأسهم	شراء أسهم خزانة
	+ النقدية	(-) العائدات المحتجزة	سداد توزيعات نقدية

إستخدام الحسابات الأساسية على شكل حرف "T" في إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة:

يمكن استخدام الحساب على شكل حرف "T" لإعداد قائمة التدفقات النقدية للأنشطة التشغيلية وفقاً للطريقة غير المباشرة نظراً لأن القسمين الآخرين وهما الأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية لا يتغيران عند استخدام الطريقة المباشرة أو غير المباشرة والتأثير في استخدام الطريقة المباشرة أو غير المباشرة يكون فقط على الأنشطة التشغيلية،

ولنبدأ بالخطوات اللازمة لإعداد قائمة التدفقات النقدية وأول هذه الخطوات وفقاً للطريقة غير المباشرة هو " صافي الدخل" كأول بند يبدأ به في التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وليكن هذا الصافي من الدخل 120,000 ج ،

ولنبدأ بحساب العملاء على النحو التالي:

ح/العمـــلاء

57,000 رصيد أول المدة	
6,000 زيادة صافية	
63,000 رصيد 31 ديسمبر	

حيث أن صافي الدخل يتضمن المبيعات وأن هذه المبيعات تتضمن جزء نقدي وآخر آجل، لذا نفترض أن مقدار الزيادة التي طرأت على حساب العملاء هى من المبيعات الآجلة، لذا يتم إستبعاد هذه الزيادة التي حدثت في ح/ العملاء عند تسوية رقم صافي الدخل،

لكن ماذا عن الربح الناتج من بيع آلة؟

ألربح في حد ذاته من بيع آلة لايمثل نقدية ، لكن عملية البيع في حد ذاتها هى التي أدت إلى تواجد النقدية وهذه النقدية تظهر في قائمة التدفقات النقدية ضمن الأنشطة الاستثمارية ولكن نظراً لأن ربحية عملية البيع دخلت ضمن صافي الدخل ، لذا ينبغي إستبعاد هذا الربح في القسم الخاص بالأنشطة التشغيلية كى تحدد النقدية من الأنشطة التشغيلية العادية (حيث بيع أى من الأصول الثابتة والمشتراه بغرض استخدامها في نشاط المنشآت وليس بقصد البيع وهذا يمثل أعمال غير عادية وغير تشغيلية)،

ونستعرض بعض الحسابات الأخرى التي تؤثر على النقدية بالزيادة (نقدية داخلة) أو بالنقص (نقدية خارجة) ومنها: ح/ المخزون، ح/ الدائنون، ح/ الأجور والرواتب المستحقة، ح/ التأمين المدفوع مقدم ، ح/ الضرائب المستحقة،

بالنسبة لحساب المخزون يلاحظ:

ح/ المخـــزون

92,000 رصيد أول المدة	8,000 نقص المخزون (صافي)
84,000 رصيد 31 ديسمبر	

هذا النقص الذي حدث للمخزون يمثل بيع مخزون خلال العام وهذا النقص في المخزون يتم إضافته عند تسوية صافي الدخل:

ح/ الدائنون (المخزون)

	31,000 رصيد أول المدة
	7,000 زيادة صافية
	38,000 رصيد 31 ديسمبر

Scanned with CamScanner

بالنسبة للزيادة التي طرأت على حـ/ الدائنون بالرغم من وجود رصيد في بداية العام قدرة 31,000 ج إلا أن زيادة الدين معناه تأخير سداد جزء من رصيد حـ/ الدائنون يعني توفير نقدية كان يجب سدادها للموردين ومن ثم يتم إضافة هذه الزيادة في حـ/ الدائنون إلى صافي الدخل عند تسويته،

حـ/ الأجور والرواتب المستحقة

9,000		نقص(صافي)	2,000
7,000	رصيد أول المدة		
	رصيد 31 ديسمبر		

يلاحظ أن هذا النقص الذي حدث في حـ/ الأجور والرواتب المستحقة يعني سداد نقدية ومن ثم تعتبر هذه نقدية خارجة وتخصم من صافي الدخل عند تسويته،

حـ/التأمين المدفوع مقدماً

6,000	نقص(صافي)	رصيد أول المدة	18,000
		رصيد 31 ديسمبر	12,000

ويلاحظ أن النقص في حـ/ التأمين المدفوع المقدم يعنى أن هناك مبلغ تم خصمة من هذا الحساب كمصروف تأمين للفترة وبالتالي يتم إضافة هذا المبلغ عند تسوية صافي الدخل،

حـ/ضرائب الدخل المستحقة

رصيد أول المدة	5,000	
زيادة صافية	3,000	
رصيد 31 ديسمبر	8,000	

هذه الزيادة التي طرأت على حـ/ ضرائب الدخل المستحقة خلال العام يتم طرحها من صافي الدخل عند تسويته في قائمة التدفقات النقدية،

لكن يتساءل القارئ عن مصروف الإهلاك والخسائر الناتجة عن التخلص من قرض السندات ، فبالنسبة لمصروف الإهلاك لا يعتبر هذا مصروف مسدد كسائر المصروفات المسددة نقداً ولكن تم سداد قيمة الأصل الذي يتم إحتساب الإهلاك له ومن ثم يستبعد مصروف الإهلاك عند تسوية صافي الدخل أما بالنسبة لخسائر التخلص من قرض السندات ، فيلاحظ أن الخسائر

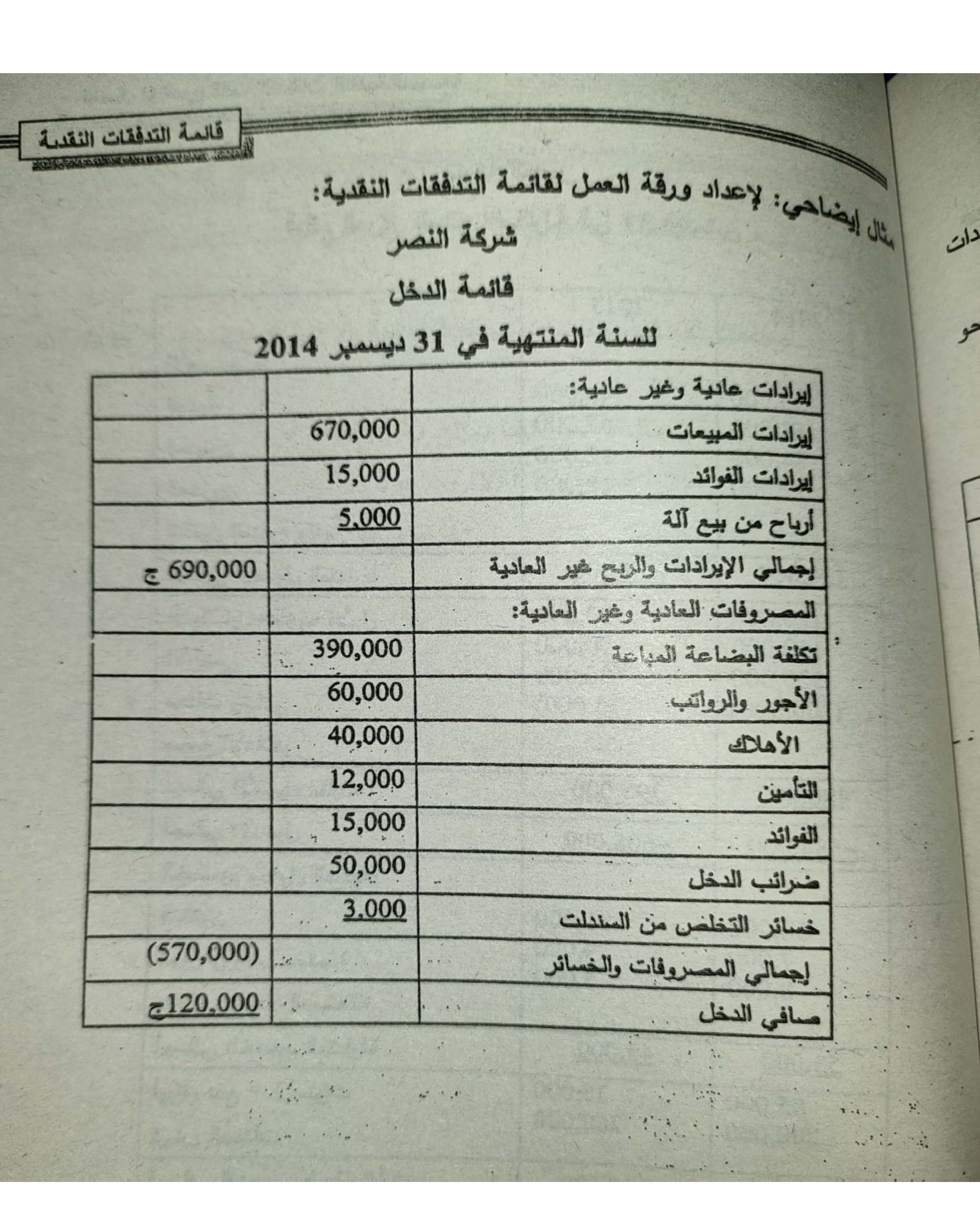
تعني إنخفاض في النقدية الفعلية ومن ثم يتم إضافة خسائر التخلص من دين قرض السندات إلى صافي الدخل عند تسويته في قائمة التدفقات النقدية ضمن الأنشطة التشغيلية،

ويمكن تلخيص التسويات التي تتم لصافي الدخل كأول بند تبدأ به الأنشطة التشغيلية على النحو التالي:

شكل رقم (3)

ملخص التسويات التي تتم لصافي الدخل

إضافة لرقم صافي الدخل	خصم (طرح) من صافي الدخل
نقص رقم العملاء	زيادة في رقم العملاء
نقص رقم المخزون	زيادة في رقم المخزون
نقص رقم مصروفات مدفوعة مقدماً	زيادة في رقم مصروفات مدفوعة مقدماً
زيادة رقم الدائنون	خفض في رقم الدائنون
زيادة رقم المصروفات المستحقة	خفض في الإيرادات المحصلة مقدماً
خسائر بيع أي أصول ثابتة	أرباح بيع أي أصول ثابتة
خسائر التخلص من قرض السندات	أرباح التخلص من قرض السندات
الاهلاك للأصول الثابتة و	
الأصول المعنوية والنفاد في الموارد الطبيعية	



مثال إيضاحي: لإعداد ورقة العمل لقائمة التدفقات النقدية:

شركة النصر

قائمة الدخل

للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2014

إيرادات عادية وغير عادية:		
إيرادات المبيعات	670,000	
إيرادات الفوائد	15,000	
أرباح من بيع آلة	5,000	
إجمالي الإيرادات والربح غير العادية		690,000 ج
المصروفات العادية وغير العادية:		
تكلفة البضاعة المباعة	390,000	
الأجور والرواتب	60,000	
الأهلاك	40,000	
التأمين	12,000	
الفوائد	15,000	
ضرائب الدخل	50,000	
خسائر التخلص من السندات	3,000	
إجمالي المصروفات والخسائر		(570,000)
صافي الدخل		120,000ج

شركة النصر

قوائم المركز المالي المقارنة في 31 ديسمبر

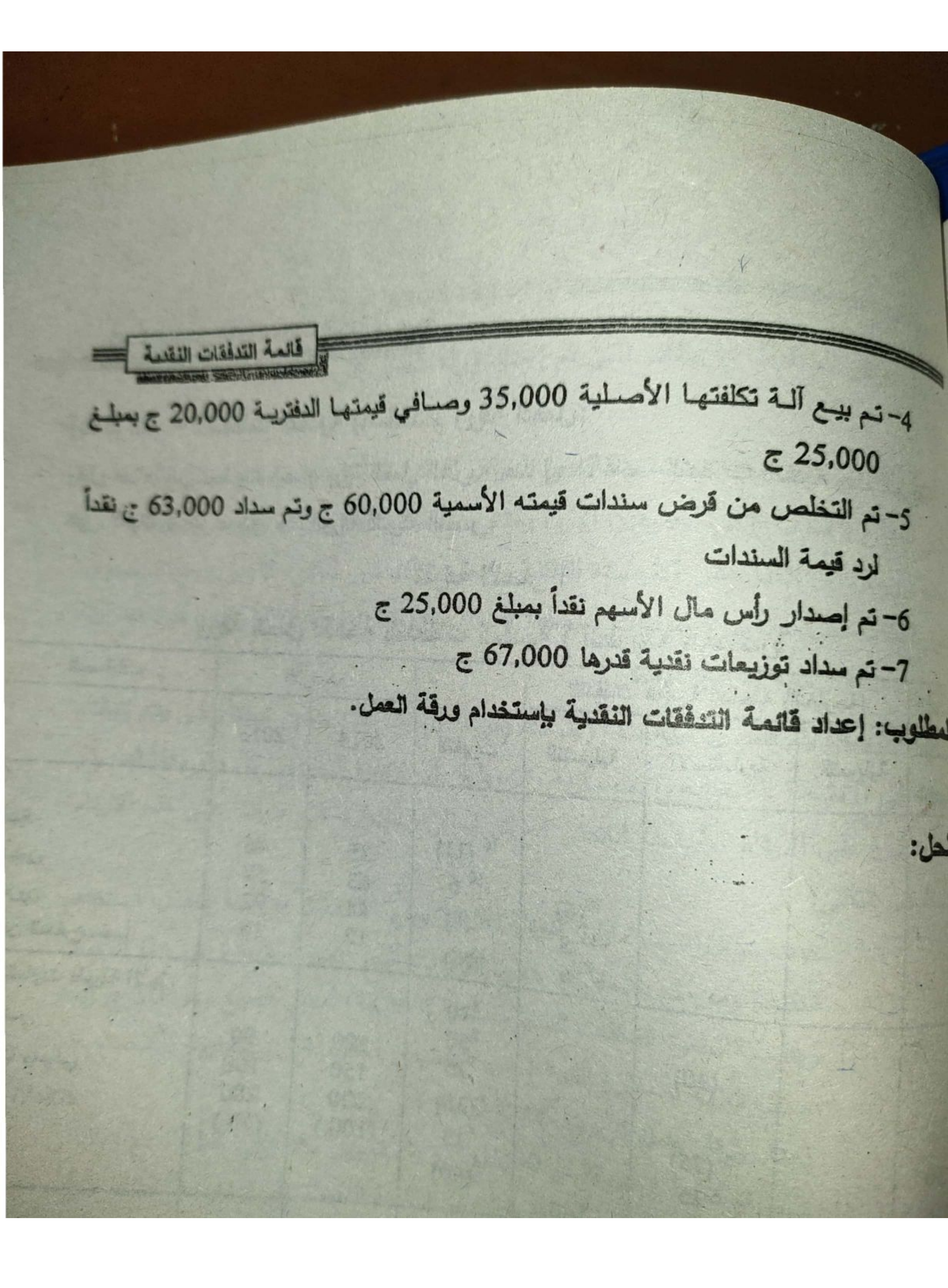
	2013	2014
الأصـــــول:		
النقدية	46,000	35,000
المدينون	57,000	63,000
المخزون	92,000	84,000
التأمين المدفوع مقدماً	18,000	12,000
أجمالي الأصول المتداولة	213,000	194,000
الاستثمارات طويلة الأجل	90,000	120,000
الأراضي	100,000	150,000
معدات ومباني	280,000	320,000
مجمع الإهلاك	(75,000)	(100,000)
أجمالي الأصول الثابتة	395,000	490,000
أجمالي الأصول	608,000ج	684,000ج
الخصـوم وحقوق الملكية:		
الدائنون	31,000	38,000
أجور ورواتب مستحقة	9,000	7,000
ضرائب الدخل المستحقة	5,000	8,000
أجمالي الخصوم المتداولة	45,000	53,000
أوراق دفع – 3 سنوات	35,000	85,000
قرض السندات	260,000	200,000
أجمالي الخصوم طويلة الأجل	295,000ج	285,000ج
رأس مال الأسهم	75,000	100,000
العائدات المحتجزة	193,000	246,000
أجمالي حقوق حملة الأسهم	268,000	346,000
أجمالي الخصـوم وحقوق حملة الأسهم	608,000ج	684,000ج

البيانات الإضافية:

1- تم شراء استثمارات طويلة الأجل بمبلغ 30,000 ج

2- تم شراء قطعة أرض بعد تحرير سند إذني (أ، دفع) بمبلغ 50,000 ج

3- تم شراء معدات بمبلغ 75,000 ج



4- تم بيع آلـة تكلفتهـا الأصـلية 35,000 وصـافي قيمتها الدفترية 20,000 ج بمبلغ 25,000 ج

5- تم التخلص من قرض سندات قيمته الأسمية 60,000 ج وتم سداد 63,000 ج نقداً لرد قيمة السندات

6- تم إصدار رأس مال الأسهم نقداً بمبلغ 25,000 ج

7- تم سداد توزيعات نقدية قدرها 67,000 ج

المطلوب: إعداد قائمة التدفقات النقدية بإستخدام ورقة العمل.

الحل:

إعداد قائمة التدفقات النقدية باستخدام ورقة العمل:

وقبل استعراض خطوات إعداد ورقة العمل اللازمة عند إعداد قائمة التدفقات النقدية وفقاً للطريقة غير المباشرة يتم عرض هذه الورقة لشركة النصر،

شركة النصر

ورقة العمل لقائمة التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة)

الحسابات	الأرصدة		التغيرات	التدفقات النقدية الداخلة (الخارجة)			الأنشطة غير النقدية
	2013	2014		التشغيلية	الاستثمارية	التمويلية	
النقدية:	46	35	[16] (11)				
المدينون	57	63	[10] 6	[10](6)			
المخزون	92	84	[11](8)	[11] 8			
التأمين المدفوع مقدماً	18	12	[12](6)	[12] 6			
الاستثمارات طويلة الأجل			[1]30				
الأراضي	90	120	[2]50		[1] (30)		
معدات ومباني	100	150	[3]75				
مجمع الأهلاك	280	320	[4](35)		[3] (75)		[2] 50
	(75)	(100)	[4]15		[4] 25		
			[9](40)	[9] 40			
الدائنون	(31)	(38)	[13] (7)	[13] 7			
أجور ورواتب مستحقة	(9)	(7)	[14] 2	[14] (2)			
ضرائب الدخل المستحقة	(5)	(8)	[15] (3)	[15] 3			
أوراق دفع – 3 سنوات	(35)	(85)	[2] (50)				[2] (50)
قرض السندات	(260)	(200)	[5] 60			[5] (63)	
رأس مال الأسهم							
العائدات المحتجزة	(75)	(100)	[6] (25)			[6] 25	
	(193)	(246)	[7] 67	[4] (5)		[7] (67)	
				[5] 3			
صافي ربح السنة				[8] 120			
الإجماليات				174	[8] (120)		
	– 0 –	– 0 –	– 0 –		(80)	(105)	– 0 –
صافي النقص في النقدية				[16] (11)			

وفيما يلي عرض للخطوات والبيانات التي تم إعداد ورقة العمل على أساسها:

الخطوة الأولى: تم إدخال بيانات قائمتى المركز المالي المقارنة (بعد حذف ثلاثة أصفار باعتبار المبالغ بالآلاف) في العمودين الأول والثاني مع ملاحظة أن الخصوم وحقوق الملكية تم وضعها بين قوسين لتعبر عن الأرصدة الدائنة وينبغي التأكد من تساوي الأصول مع الخصوم وحقوق الملكية لكل سنة من السنوات المعطاة 2013، 2014 ونظراً لهذا التساوي، فيلاحظ أن المجموع تحت كل سنة مساوياً للصفر،

الخطوة الثانية: يتم فحص البيانات الإضافية (من1–6) والمعطاة ضمن المثال كى يتم إثبات التغيرات في الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وتم الإشارة إلى تأثير كل رقم وفقاً لما يتم إثباته وتأثيره على الأرقام الأساسية لقائمتى المركز المالي والتغيرات التي طرأت على هذه الأرقام على النحو التالي:

1- حيث تم شراء استثمارات طويلة الأجل بمبلغ 30,000 ج وهذا يتطلب استخدام النقدية ومن ثم يلاحظ أن عمود التغيرات أظهر تغير بالزيادة في هذا الأصل وبالنسبة لعمود التدفقات النقدية الداخلة (الخارجة) أعتبر المبلغ وهو 30 ج (بعد حذف ثلاثة أصفار) نقدية (خارجة) ضمن الأنشطة الاستثمارية (يلاحظ عند إعداد ورقة العمل تم حذف ثلاثة أصفار)،

2- تم شراء قطعة أرض بمبلغ 50,000 ج وتم تحرير سند إذني قابل للدفع وبالتالي واضح أن هذه العملية ليست مؤثرة في النقدية الداخلة (أو الخارجة) لذلك طرأت زيادة على حساب الأراضي وهذا نشاط غير نقدي وبالتالي تم وضع مبلغ 50,000 ج بالموجب أمام رقم الأراضي وبالتالي وضع نفس الرقم ولكن بين قوسين أمام أوراق الدفع كزيادة في الديون،

3- من البيانات الإضافية تبين أن هناك معدات مشتراه بمبلغ 75,000 ج وهذا الرقم أعتبر زيادة في عمود التغيرات وهذا يحتاج إلى نقدية خارجة ومن ثم وضع نفس الرقم بين قوسين تحت عمود الأنشطة الاستثمارية ،

4- البيانات الخاصة ببيع الآلة التي تبلغ تكلفتها الأصلية 35,000 ج وقيمتها الدفترية الصافية 20,000 وبيعت بمبلغ 25,000 ج وتؤدي هذه العملية إلى وجود القيد التالي في دفتر اليومية هكذا :

25,000		حـ/ نقدية
15,000		حـ/ مجمع إهلاك معدات
	35,000	حـ/ معدات وآلات
	5,000	حـ/ أرباح بيع معدات

واضح أن النقدية سوف تزداد كنقدية داخلة وهذا يعتبر من الأنشطة الاستثمارية ومن ثم وضع المبلغ تحت هذا العمود للأنشطة الاستثمارية وأيضاً كنتيجة لخفض رصيد المعدات والآلات ثم وضع مبلغ 35,000 ج بالسالب في عمود التغيرات وكذا خفض رصيد مجمع إهلاك المعدات والآلات وتم وضع مبلغ الـ15,000 في عمود التغيرات أما مقدار الربح الناتج من بيع المعدات فإنه يدخل ضمن الأرباح المحتجزة ضمن الأنشطة التشغيلية ولكن بالطرح لأن هذا الربح دخل ضمن صافي الدخل في قائمة الدخل وأيضاً هو ربح غير عادي ومرتبط بالأنشطة الاستثمارية لذا يتم إستبعادة من عمود الأنشطة التشغيلية،

5- بالنسبة للقيمة الاسمية للسندات فهي 60,000 ج وحيث تم إرجاع قيمة قرض السندات لحملة هذه السندات ولكن ما تم سدادة مبلغ 63,000 ج نقداً وهذا يؤثر على قائمة التدفقات النقدية ومن ثم ورقة العمل بالقيد التالي:

60,000		حـ/ قرض السندات
3,000		حـ/ خسائر التخلص من قرض السندات
	63,000	حـ/ النقدية

ومن ثم فالتأثير وجود خفض في قيمة السندات مستحقة الدفع بمقدار 60,000 ج وتأثر عمود الأنشطة التمويلية بالانخفاض بمبلغ 63,000 ج كنقدية خارجة واعتبار الخسائر من سداد القروض رقم مؤثر على الأنشطة التشغيلية لذا تم وضع مبلغ 3,000 بشكل موجب (يتم إضافة المبلغ عند تسوية صافي الدخل) نظراً لأن هذه الخسائر خفضت صافي الدخل والمرتبط بالنشاط التشغيلي،

6- تم إصدار أسهم لزيادة رأس المال بمبلغ 25,000 ج وهذا المبلغ أدى إلى زيادة في رأس مال الأسهم وظهرت الزيادة في عمود التغيرات وأعتبر ذلك نقدية داخلة وأدخل هذا الرقم في عمود الأنشطة التمويلية بالإضافة كنقدية داخلة،

٦- بالنسبة للتوزيعات النقدية تم توزيع نقدي لمبلغ 67,000 ج وهذا مرتبط بالأنشطة التمويلية ويمثل نقدية خارجة ويرتبط ذلك بالعائدات المحتجزة حيث طرأت تغييرات على هذا الرصيد كالتالي:

2013 عائدات محتجزة	
صافي أرباح تشغيلية	193,000
	120,000
2014 عائدات محتجزة	313,000
مقدار ما تم توزيعه نقداً	246,000
	67,000

المبلغ الأخير 67,000 ج ظهر في عمود التغيرات ممثلاً خفض في رصيد حساب [...]ات المحتجزة ولكن نتيجة دفع هذا المبلغ كتوزيعات نقدية فهي نقدية خارجة وكأحد بنود [...]ة التمويلية،

[...]وة الثالثة: تم إدخال صافي الدخل كبند موجب وتم إدخاله بعد سطر العائدات المحتجزة [...] عمود الأنشطة التشغيلية باعتبار ذلك التسجيل (رقم 8) في ورقة العمل،

[...]وة الرابعة: جميع الإيرادات أو المصروفات غير النقدية تم إدخالها في ورقة العمل في [...] الملائم ومن هذه البنود:

[...]ف الإهلاك وقدره 40,000 وتم إضافة هذا المبلغ في عمود الأنشطة التشغيلية وهذا الرقم [...] في قائمة الدخل وهذا يعني تسوية رقم صافي الدخل وتسجيل ذلك (برقم 9)،

[...]وة الخامسة: أى تغيرات حدثت في الأصول غير النقدية الجارية والخصوم المتداولة تم [...] في ورقة العمل بأرقام مسلسلة من (10 حتى 15) وهى :

- (رقم 10) تغيير في مبلغ العملاء بالزيادة (6,000ج) وهى تدفقات خارجة تشغيلية
- (رقم 11) تغير في مبلغ المخزون بالنقص (8,000 ج) وهذا يمثل تدفقات داخلة تشغيلية،
- (رقم 12) تغير في مبلغ التأمين المقدم بالنقص (6,000 ج) وهذا يمثل استخدام لنقدية مدفوعة مقدماً وبالتالي فهى تدفقات داخلة تشغيلية،
- (رقم 13) تغير في مبلغ الدائنون بالزيادة(7,000 ج) وهذا يمثل نقدية داخلة تشغيلية،
- (رقم 14) تغير في مبلغ الرواتب المستحقة بالنقص (2,000 ج) وهذا يمثل نقدية خارجة تشغيلية،
- (رقم 15) تغير في مبلغ ضرائب الدخل المستحقة بالزيادة(3,000 ج) وهذا يمثل نقدية داخلة تشغيلية،

الخطوة السادسة: تم تجميع أعمدة الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وكذلك عمود الأنشطة غير النقدية،

الخطوة السابعة: تم تحديد صافي التدفقات النقدية الداخلة (والخارجة) بتجميع أرقام مجاميع الأنشطة التشغيلية (174,000ج) والاستثمارية (80,000 ج) والتمويلية (105,000ج) وكانت نتيجة هذا التجميع وجود صافي نقدية خارجة 11,000ج بالسالب (وأخذت رقم إثبات 16) وهذا المبلغ هو نفسه رقم تغيرا لنقدية في عمود التغيرات أمام ح/ النقدية بنفس الرقم،

تمرين محلول:

أعطيت لك قائمة الدخل وقئمتي المركز المالي لشركة النهضة لعامي 2013 و 2014 بالإضافة للمعلومات الإضافية التالية:

أولاً: قائمة الدخل:

شركة النهضة للأثاث

قائمة الدخل

للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2014

إيرادات :		
إيرادات المبيعات	89,000	
تكلفة البضاعة المباعة	(57,000)	
الربح الإجمالي		32,000
المصروفات:		
الإهلاك	65,00	
الإعلانات	32,00	
الرواتب	12,000	
أجمالي مصروفات التشغيل		(21,700)
صافي الدخل من عمليات التشغيل		10,300
خسائر بيع أراضي		(2,500)
الدخل قبل الضرائب		7,800
ضرائب الدخل		(2,600)
صافي الدخل		5,200 ج

قائمتي المركز المالي:

شركة النهضة الأثاث

قائمتي المركز المالي

للسنوات المنتهية في 31 ديسمبر 2013 /2014

	2013	2014
النقدية	95,000 ج	12,000 ج
العملاء	18,000	22,000
مخزون	20,000	25,000
أعلانات مدفوعة مقدماً	8,600	10,000
أجمالي الأصول المتداولة	57,000	69,400
أراضي	80,000	120,000
معدات وآلات	130,000	190,000
مجمع الإهلاك	(63,000)	(70,000)
أجمالي الأصول الثابتة	146,500	240,000
أجمالي الأصول	203,000ج	309,4000ج
دائنون	12,100 ج	15,300 ج
رواتب مستحقة	16,000	14,000
ضرائب دخل مستحقة	700	1,200
أجمالي الخصوم المتداولة	29,200	30,500
رأس مال الأسهم	100,000	200,000
الفائض المحتجز	74,300	78,900
أجمالي ح حملة الأسهم	174,300	278,900
أجمالي ح الملكية والخصوم	203,500 ج	309,400ج

المعلومات الإضافية :

1. تم شراء قطعة أرض خلال العام بمبلغ 70,000 ج
2. تم بيع قطعة أرض غير مطابقة لخطة التوسع في البناء بمبلغ 27500 ج وكانت تكلفة هذه الأرض 30,000 ج
3. تم شراء آلة خاصة مقابل إصدار أسهم وكانت قيمة هذه الأسهم 60,000 ج
4. بالإضافة إلى ما صدر من أسهم في البند (3) السابق، إلا أنه تم بيع أسهم بمبلغ 40,000 ج
5. تم سداد توزيعات نقدية بلغت قيمتها 600 ج

المطلوب:

إعداد قائمة التدفقات النقدية لعام 2014 باستخدام الطريقة غير المباشرة على أن يتضمن الحل جدول يوضح أنشطة الاستثمار والتمويل غير النقدية،

الحـــــل:

شركة النهضة للأثاث

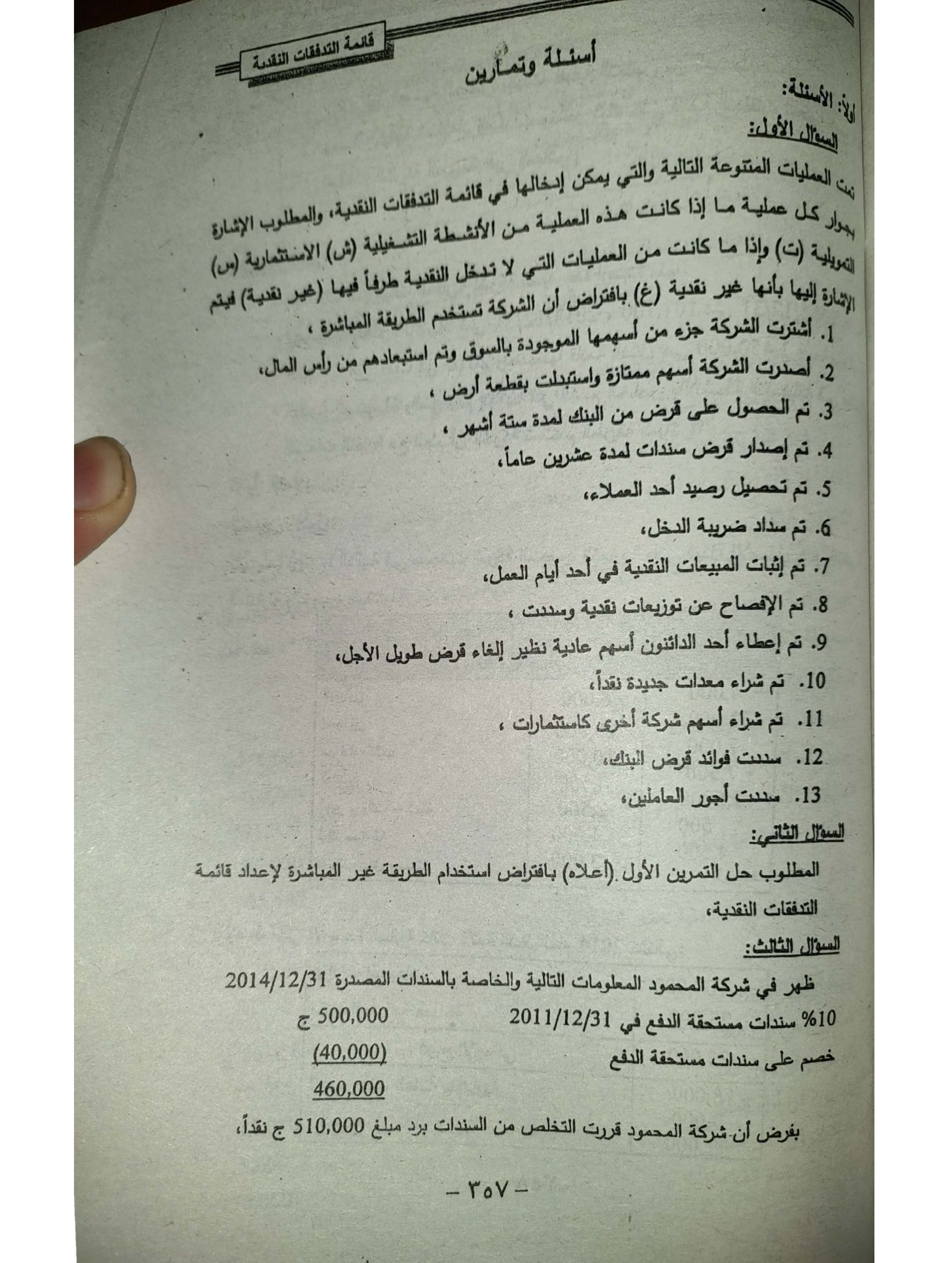
قائمة التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة)

عن الفترة المنتهية في 31 ديسمبر 2014

التدفقات النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة التشغيلية:		
صافي الدخل	52,000ج	
التسويات اللازمة لتعديل صافي الدخل للوصول لصافي النقدية من الأنشطة التشغيلية:		
إضافة مصروف الإهلاك	6,500	
إضافة خسائر بيع الأراضي	2,500	
خصم زيادة رصيد العملاء	(3,600)	
خصم زيادة رقم المخزون	(4,900)	
خصم الزيادة في الإعلانات المقدمة	(1,400)	
إضافة الزيادة في الدائنون	3,200	
خصم النقص في الرواتب المستحقة	(2,400)	
إضافة الزيادة في الضرائب المستحقة	500	
صافي التدفقات النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة التشغيلية		5,600 ج
التدفقات النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة الاستثمارية:		
خصم الزيادة في رصيد الأراضي	(70,000)	
إضافة المحصل من الأراضي	27,500	
صافي التدفقات النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة الاستثمارية		(42,500)
التدفقات النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة التمويلية:		
إصدار أسهم رأس المال	40,000	
سداد توزيعات نقدية	(600)	
صافي التدفقات النقدية الداخلة (الخارجة) من مزاولة الأنشطة التمويلية		39,400ج
صافي الزيادة (النقص) في النقدية خلال العام		2,500
رصيد النقدية في بداية السنة		9,500
رصيد النقدية في نهاية السنة		12,000ج

جدول الأنشطة للاستثمارية والتمويلية غير النقدية:

- شراء معدات خاصة مقابل استبدال أسهم رأس المال 60,000 ج



أسئلة وتمارين

أولاً: الأسئلة:

السؤال الأول:

تمت العمليات المتنوعة التالية والتي يمكن إدخالها في قائمة التدفقات النقدية، والمطلوب الإشارة بجوار كل عملية ما إذا كانت هذه العملية من الأنشطة التشغيلية (ش) الاستثمارية (س) التمويلية (ت) وإذا ما كانت من العمليات التي لا تدخل النقدية طرفاً فيها (غير نقدية) فيتم الإشارة إليها بأنها غير نقدية (غ) بافتراض أن الشركة تستخدم الطريقة المباشرة ،

1. أشترت الشركة جزء من أسهمها الموجودة بالسوق وتم استبعادهم من رأس المال،
2. أصدرت الشركة أسهم ممتازة واستبدلت بقطعة أرض ،
3. تم الحصول على قرض من البنك لمدة ستة أشهر ،
4. تم إصدار قرض سندات لمدة عشرين عاماً،
5. تم تحصيل رصيد أحد العملاء،
6. تم سداد ضريبة الدخل،
7. تم إثبات المبيعات النقدية في أحد أيام العمل،
8. تم الإفصاح عن توزيعات نقدية وسددت ،
9. تم إعطاء أحد الدائنون أسهم عادية نظير إلغاء قرض طويل الأجل،
10. تم شراء معدات جديدة نقداً،
11. تم شراء أسهم شركة أخرى كاستثمارات ،
12. سددت فوائد قرض البنك،
13. سددت أجور العاملين،

السؤال الثاني:

المطلوب حل التمرين الأول (أعلاه) بافتراض استخدام الطريقة غير المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية،

السؤال الثالث:

ظهر في شركة المحمود المعلومات التالية والخاصة بالسندات المصدرة 2014/12/31

10% سندات مستحقة الدفع في 2011/12/31	500,000 ج
خصم على سندات مستحقة الدفع	(40,000)
	460,000

بفرض أن شركة المحمود قررت التخلص من السندات برد مبلغ 510,000 ج نقداً،

المطلوب:

1. إعداد قيد اليومية الخاص بإثبات عملية التخلص من السندات،
2. وصف كيفية استبعاد السندات وتأثير ذلك على قائمة التدفقات النقدية (مع العلم تستخدم الشركة الطريقة غير المباشرة)

السؤال الرابع:

تضمنت الميزانيات المقارنة لشركة السيد عدة أرصدة منها:
رصيد عملاء 80,800 في 2013/12/31 ، 101,100 في 2014/12/31 كانت المبيعات التي تمت في 2014 وتضمنتها قائمة الدخل هى 1,450,000 ج ماهى قيمة النقدية المحصلة والتي يتم إثباتها في القسم الخاص بالأنشطة التشغيلية في قائمة التدفقات النقدية مع العلم أن الشركة تستخدم الطريقة المباشرة؟

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

ظهرت الأرصدة التالية في سجلات شركة المحمود التجارية واتي تمثل الأصول غير النقدية المتداولة والخصوم المتداولة:

الحسابات	31 ديسمبر	
	2013	2014
المدينون	6,000ج	4,000
المخزون	25,000	32,000
مهمات مكاتب	10,000	7,000
الدائنون	4,500	7,500
أجور ورواتب مستحقة	2,500	1,5000
فوائد مستحقة	1,000	500
ضرائب دخل مستحقة	3,000	4,500

بالإضافة إلي الأرصدة السابقة كانت قائمة الدخل لعام 2014 كالتالي:

إيرادات المبيعات	100,000 ج
تكلفة البضاعة المباعة	75,000
الربح الإجمالي	25,000
المصروفات العامة والإدارية	8,000
مصروف الإهلاك	3,000
	11,000

إجمالي مصروفات التشغيل	
الدخل قبل الفوائد والضرائب مصروفات الفوائد	14,000 3,000
الدخل قبل الضرائب مصروف ضرائب الدخل	11,000 5,000
صافي الدخل	6,000

والمطـــلوب:

(1) إعداد القسم الأول (الأنشطة التشغيلية) من قائمة التدفقات النقدية مستخدماً

(أ) الطريقة المباشرة ،

(ب) الطريقة غير المباشرة،

(2) ماهو الذي يمكن أن تبرزه الطريقة المباشرة عن الشركة ولا تظهره الطريقة الغير مباشرة،

التمرين الثاني:

يتطلب أحتساب النقية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية أجراء تحليل لأرصدة الحسابات للأصول غير النقدية الجارية والخصوم الجارية ؛ بأستخدامك الحساب علي شكل حرف " T " ، حدد القيم المجهولة لكل حالة من الحالات التالية بأعتبار كل حالة مستقلة عن الأخري،

الحالة الأولي:

رصيد العملاء في أول المدة	150,000ج
رصيد العملاء في آخر المدة	100,000
المبيعات الآجلة خلال العام	175,000
المبيعات النقدية خلال العام	60,000
مبالغ الديون المعدومة	35,000
أجمالي المتحصلات النقدية خلال العام	؟؟

الحالة الثانية:

المخزون في أول المدة	80,000 ج
المخزون في آخر المدة	55,000
الدائنون في أول المدة	25,000
الدائنون في أخر المدة	15,000
تكلفة البضاعة المُباعة	175,000

المدفوعات من النقدية لسداد جزء من ثمن المخزون (جميع المشتريات من التخزون آجلة)	؟؟

الحالة الثالثة:

التأمين المدفوع مقدماً في بداية السنة	17,000 ج
التأمين المدفوع مقدماً في نهاية السنة	20,000
مصروف التأمين	15,000
النقدية المدفوعة للتأمين	؟؟

الحالة الرابعة:

ضرائب الدخل مستحقة الدفع في بداية العام	95,000 ج
ضرائب الدخل مستحقة الدفع في نهاية العام	115,000
مصروف ضرائب الدخل	300,000
النقدية المدفوعة للضرائب	؟؟

التمرين الثالث:

ظهرت الأرصدة التالية في سجلات شركة النهلة :

	31 ديسمبر 2013	2014
التوزيعات النقدية مستحقة الدفع	20,000	30,000
العائدات المحتجزة	250,000	375,000

وظهرت المعلومات التالية لعام 2014

(أ) سجلت الشركة 285,000 صافي دخل العام

(ب) تم الإعلان وتوزيع توزيعات في شكل أسهم قدرها 50,000 خلال العام

(ج) تم الإعلان عن توزيعات نقدية في نهاية كل ربع سنة وسددت خلال 30 يوم للربع التالي ،

المطلوب:

(1) باستخدام الحسابات على شكل "T" ، حدد قيمة التوزيعات النقدية المدفوعة خلال العام لكي يتم عرضها في قسم الأنشطة التشغيلية لقائمة التدفقات النقدية ،

(2) هل التوزيعات في شكل أسهم والمحددة في (ب) أعلاه تظهر في قائمة التدفقات النقدية ؟ أشرح إجابتك.

التمرين الرابع:

افترض أن شركة التعمير للإسكان تستخدم الطريقة غير المباشرة لإعداد القسم الخاص بالأنشطة التشغيلية لقائمة التدفقات النقدية ، **فالمطلوب** لكل بند من البنود التالية (بجوار رقم البند) الإشارة إلى ما إذا كان البند سوف يتم إضافته إلى صافي الدخل (+) أو طرحة من صافي الدخل (-) أو لا يتم إثباته بالزيادة أو النقص في هذا القسم وفقاً للطريقة غير المباشرة ،

(1) مصروف الإهلاك ،

(2) ربح من بيع سيارة نصف نقل مستعملة ،

(3) مصروف ديون معدومة ،

(4) زيادة في حسابات الدائنون ،

(5) شراء سيارة نصف نقل جديدة

(6) خسائر من التخلص من قرض السندات ،

(7) زيادة في الإيجار المدفوع مقدماً ،

(8) خفض في رصيد المخزون

(9) إصدار ورقة دفع تستحق بعد ثلاثة سنوات،

(10) إهلاك حق الاختراع.

التمرين الخامس:

ظهرت الأرصدة التالية في الشركة التجارية للمسبوكات (بعد تحليل لأرصدة الحسابات للأصول غير النقدية الجارية والخصوم الجارية):

الحسابات	31 ديسمبر 2013	31 ديسمبر 2014
العملاء	35,000	43,000
المخزون	40,000	30,000
الإيجار المدفوع مقدماً	15,000	17,000
الإجمالي	90,000ج	90,000ج
الدائنون	19,000	26,000
ضرائب الدخل مستحقة الدفع	10,000	6,000
فوائد مستحقة الدفع	12,000	15,000
لإجمالي	41,000ج	47,000ج

وكان صافي دخل عام 2014 قد بلغ 40,000 ج ، ومصروف الإهلاك 20,000 ج ، ومع افتراض أن جميع المشتريات والمبيعات آجلة،

المطلوب:

1- إعداد القسم الخاص بالأنشطة التشغيلية في قائمة التدفقات النقدية مستخدماً الطريقة غير المباشرة

2- وضح بشكل مختصر السبب أو الأسباب من أن النقدية من الأنشطة التشغيلية قد تعتبر أكثر أو أقل من صافي الدخل في نهاية الفترة،

التمرين السادس:

إستخدم الرموز التالية للإشارة إلى كل عملية من العمليات التي تمت في إحدى الشركات والتي يتم إدخالها في قائمة التدفقات النقدية (مفترضاً أن الأسهم والسندات لشركات أخرى مبوبة كإستثمارات طويلة الأجل)،

(د،س) تدفقات نقدية داخلة من أنشطة إستثمارية،

(خ،س) تدفقات نقدية خارجة لأنشطة إستثمارية،

(د،ت) تدفقات نقدية داخلة من أنشطة تمويلية،

(خ،ت) تدفقات نقدية خارجة لأنشطة تمويلية ،

(ن،م) النقدية المعادلة والتي تدخل مع النقدية التقليدية لإعداد قائمة التدفقات النقدية،

1. شراء شهادة ادخارية مستحقة بعد 6 شهور
2. شراء سندات خزانه مستحقة بعد 60 يوم
3. إصدار 1000 سهم عادية
4. أصدرت شركة أخرى 1000 سهم للاستثمار فيها بالشراء ،
5. شراء 1000 سهم من أسهم الشركة السابق إصدارها والاحتفاظ بها بالخزانة
6. استثمار 1000 ج في أذون تمويل نقدية
7. بيع 500 سهم من الأسهم المشتراه والصادرة من شركات أخرى
8. شراء سندات مستحقة الدفع بعد 20سنة صادرة من شركة أخرى
9. إصدار سندات مستحقة الدفع بعد 30 سنة
10. سداد قيمة السندات مستحقة الدفع بعد 6 شهور.

التمرين السابع:

إستخدم الرموز التالية للإشارة أمام كل عملية سوف يتم إثباتها في قائمة التدفقات النقدية مفترضاً أن شركة النهى تستخدم الطريقة غير المباشرة في الإعداد لقائمة التدفقات النقدية ،

(د،ش) – تدفقات نقدية داخلة من أنشطة تشغيلية

(خ،ش) – تدفقات نقدية خارجة لإتمام أنشطة تشغيلية

(د،ش) – تدفقات نقدية داخلة من أنشطة استثمارية

(خ،س) – تدفقات نقدية خارجة لغرض الأنشطة الاستثمارية

(د،ت) – تدفقات نقدية داخلة من مزاولة أنشطة تمويلية

(خ،ت) – تدفقات نقدية خارجه لإتمام أنشطة تمويلية

(لا، ق) – لا تدخل ضمن أقسام قائمة التدفقات النقدية ولكن تدخل ضمن جدول ملحق بالقائمة

1. تحصيل مبلغ 10,000 من العملاء خلال الفترة
2. سداد مبلغ 500 لأحد موردي المخزون
3. شراء آلة تصوير بمبلغ 6000 ج وتم توقيع سند دفع يستحق بعد 90 يوم
4. إصدار سندات بقيمة أسمية 100,000 ج
5. كانت المبيعات النقدية خلال الأسبوع 23,200 ج
6. تم شراء قطعة أرض بمبلغ 50,000 ج وتم تحرير سند إذني قابل الدفع خلال 5 سنوات
7. تم تجديد بوليصة التأمين وسدد مبلغ 1000 ج
8. تم شراء آلة بمبلغ 10,000 ج
9. سددت توزيعات نقدية قيمتها 2500 ج
10. إعادة تبويب ورقة دفع من الخصوم طويلة الأجل إلى أن تصبح قصيرة الأجل بمبلغ 5000 ج
11. أشترت الشركة 500 سهم من الأسهم السابق إصدارها للمستثمرين بمبلغ 4000 ج
12. ،تم بيع 500 سهم من الأسهم المستثمر فيها أموال الشركة كاستثمارات طويلة الأجل بمبلغ 10,000 ج.

التمرين الثامن:

استخرجت أرصده الحسابات التالية من سجلات شركة الإبراهيمي للسنتين 2013 ، 2014 (الأرصدة الدائنة تم وضعها بين قوسين)،

Scanned with CamScanner

الحسابات	31 ديسمبر	
	2013	2014
معدات ومباني	500,000ج	750,000
مجمع إهلاك	(200,000)	(160,000)
حق اختراع	80,000	92,000
العائدات المحتجزة	(675,000)	(825,000)

وكانت المعلومات الإضافية والمتاحة:

(أ) صافي الدخل للسنة 200,000 ج

(ب) الإهلاك للمعدات والمباني 50,000

(ت) تم بيع معدات ومباني تكلفتها الأصلية 150,000 ج بيعت بمبلغ 64,000 (ينبغي لك تحديد القيمة الدفترية للأصول المباعة)

(ث) إهلاك حقوق الاختراع 8000 ج

(ج)كل من المعدات والمباني وحق الاختراع تم شراؤها نقداً خلال العام.

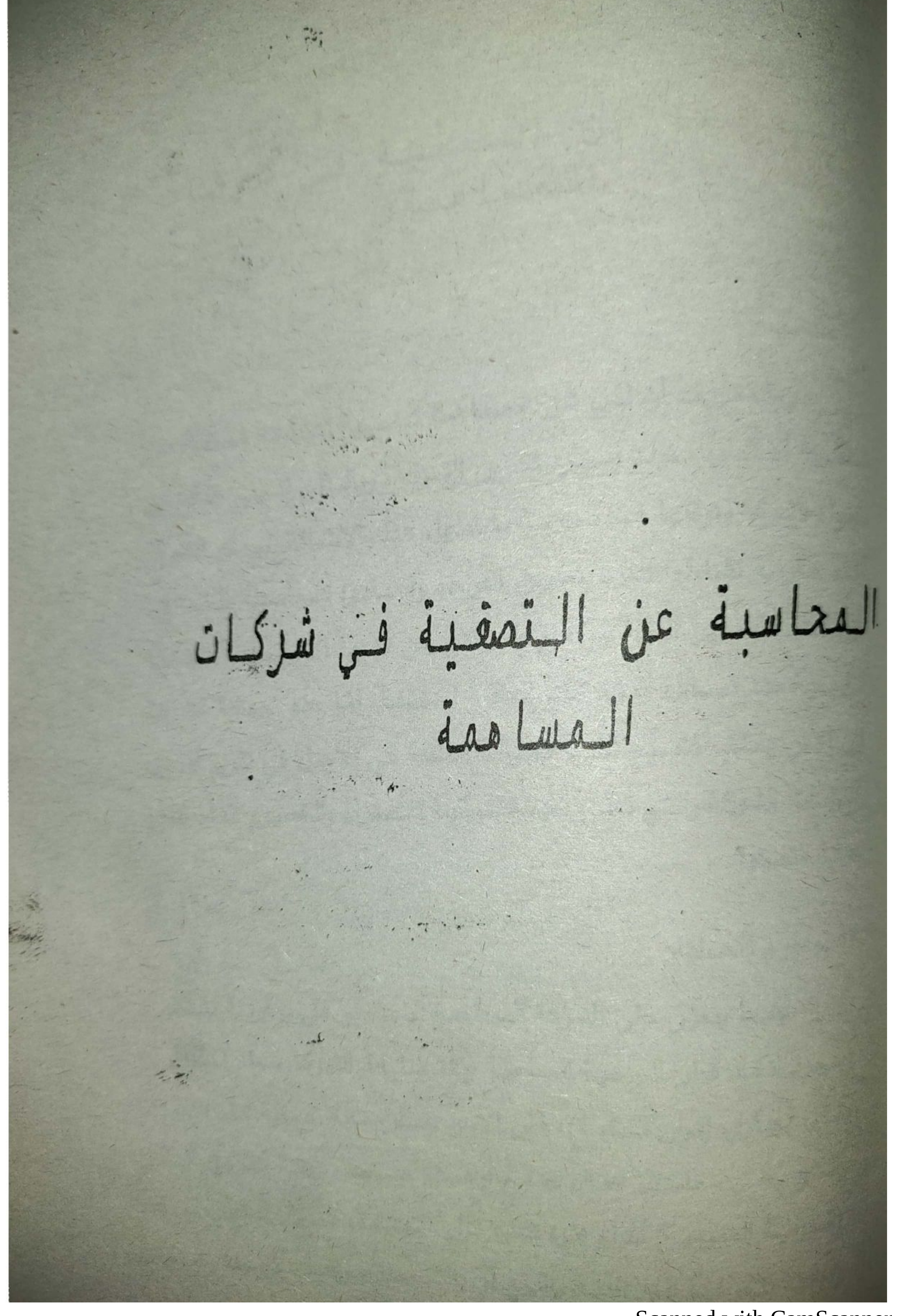
المطلوب:

بافتراض أن الشركة تستخدم الطريقة غير المباشرة المطلوب تحديد كيفية إثبات البنود السابقة من الأصول طويلة الأجل (الثابتة) في قائمة التدفقات النقدية لعام 2014 .

التمرين التاسع:

ظهرت الأرصدة التالية في شركة قابيل التجارية وذلك بعد تحليل لأرصدة الحسابات للأصول غير النقدية الجارية والخصوم الجارية:

الحسابات	31 ديسمبر	
	2013	2014
النقدية	10,000	8,000
العملاء	15,000	20,000
المخزون	25,000	15,000
الإيجار المدفوع مقدماً	6,000	9,000
أراضي	75,000	75,000
معدات ومباني	300,000	400,000
مجمع الإهلاك	(30,000)	(65,000)
الإجمالي	401,000ج	462,000ج
الدائنون	10,000	12,000
ضرائب الدخل مستحقة الدفع	5,000	3,000



المحاسبة عن التصفية في شركات المساهمة

المحاسبة عن التصفية في شركات المساهمة

١- مقدمـــة:

من المعروف أن لكل شركة مساهمة شخصية أعتبارية مستقلة عن شخصية أصحابها، تولد بمجرد تكوين الشركة، وبالتالي تنتهي وتنقضي بانتهاء الشركة وتوقفها عن ممارسة نشاطها. هذا بالإضافة إلى أن الشركة أثناء ممارسة نشاطها تلتزم بتطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها طبقًا لمعايير المحاسبة الدولية والتي من أهمها الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية عند تسجيل المعاملات المالية المختلفة، أما عند تصفية الشركة فإن الأمر يختلف فتصبح القيمة السوقية العادلة هي الأعدل في تقويم أصول والتزامات الشركة والتي تعني القيمة الحالية للأصول والخصوم أثناء تنفيذ عملية التصفية.

٢- مفهوم التصفية:

عندما يتعزر على الشركة المساهمة الاستمرار في ممارسة نشاطها، وبمجرد اتخاذ قرار الجمعية العمومية بوقف نشاط الشركة سواء اختيار أو بشكل إجباري (قرار محكمة)، فإن الأمر يستلزم معه تصفية هذه الشركة، والذي يُعني محاسبيًا إقفال جميع أرصدة حسابات قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) أثناء فترة تنفيذ قرار التصفية، فحسابات الأصول يتم إقفالها بتحويلها إلى نقدية بالبيع أو بالتحصيل، وأقفال أرصدة حسابات

الخصوم والالتزامات بالسداد أن أمكن ذلك من النقدية السابق تحصيلها من تسييل الأصول المختلفة.

٣- أسباب التصفية:

يمكن تلخيص الأسباب التي تدعو إلى تصفية شركة مساهمة إلى ما يلي:

١/٣: انتهاء الغرض من تكوين الشركة طبقًا لعقد الشركة ومدته.

٢/٣: تحقيق خسائر كبيرة نسبيًا من ممارسة الأنشطة المنصوص عليها في عقد الشركة والتي قد تصل إلى أكثر من نصف رأس مال الشركة.

٣/٣: إصدار حكم قضائي بتصفية الشركة نتيجة ارتكاب مجلس إدارة الشركة لمخالفات مالية جسيمة أو بسبب الدعاوي القضائية المرفوعة من قبل دائني الشركة بسبب توقف الشركة عن سداد ديونها.

وبمجرد اتخاذ قرار بتصفية الشركة سواء بشكل اختياري أو إجباري فإنه يتم تعيين مصفي قضائي للقيام بعملية تصفية الشركة سواء كان هذا التعيين من قبل الجمعية العمومية أو من قبل المحكمة. ومن الملاحظ والمؤكد أن عمل المصفي ينحصر في المهام الرئيسية الآتية:

- استلام أصول وممتلكات الشركة بموجب محاضر وقوائم جرد فعلية، حتى يتمكن من تحويلها إلى نقدية أما بالبيع أو بالتحصيل.
- تحديد التزامات الشركة سواء للغير أو لمساهميها بشكل محدد ودقيق لإمكانية ممارسة سدادها بالكامل أن أمكن ذلك.

ولتنفيذ هذه المهام فإن المصفي يتمتع بسلطة تبيح له التصرف في كافة شئون للشركة والتي يراها ملائمة لتحقيق أفضل ما يكون لعملية تصفية الشركة؛ إلا أن هذه السلطة تكون محدودة بضرورة مراعاة الأصول المتعارف عليها عند التصفية، هذا بالإضافة إلى ما تم الاتفاق عليه مع الجمعية العمومية أو المحكمة من ضرورة الرجوع إلى أي منهما قبل التصرف في أصل معين أو عند بيع الأصول دفعة واحدة أو تفصيليًا.

٤- خطوات المحاسبة عن تصفية الشركة:

تسفر خطوات المحاسبة عن التصفية عن خطوتين هما:

١/٤: استلام أصول وممتلكات الشركة بموجب محاضر جرد فعلية، تمهيدًا لتحويلها إلى نقدية أما بالبيع أو بالتحصيل. ثم يقوم المصفي بعد ذلك إلى تصنيف هذه الأصول إلى نوعين هما:

أ- أصول وممتلكات مرهونة أما كليًا أو جزئيًا.

ب- أصول وممتلكات غير مرهونة (حرة).

وعادة تتمثل الأصول المرهونة إما في أصول ثابتة مثل أراضي، مباني، آلات ومعدات...... الخ أو في أصول متداولة مثل أوراق قبض، أوراق مالية، مخزون البضاعة.

والحكمة من وراء تصنيف الأصول إلى مرهونة وغير مرهونة لصالح أحد الدائنين، ترجع إلى ضرورة تخصيص النقدية المحصلة من هذا الأصل لسداد الالتزام أو الدين المرتبط به.

وجدير بالذكر أنه عند تحويل الأصول سواء الثابتة أو المتداولة إلى نقدية، يجب على المصفي إتباع افضل الأساليب لتصفية هذه الأصول، فقد

يكون من الأفضل تنفيذ بعض الإصلاحات البسيطة نسبيًا لتحسين أصل ثابت قبل البدء في بيعه، وكذلك إتمام تصنيع الإنتاج غير التام (تحت التشغيل) حتى يصبح تامًا وجاهزًا للبيع بسعر أفضل.

٢/٤: حصر وجرد الالتزامات:-

تشمل الالتزامات التي على الشركة نوعين هما:

١/٢/٤: التزامات وخصوم تجاه الغير، والمتمثلة في التزامات (خصوم) طويلة الأجل مثل قرض السندات وقروض طويلة الأجل للبنوك؛ والتزامات (خصوم) قصيرة الأجل متمثلة في أوراق الدفع وحسابات الدائنين وأي التزامات أخرى مدة انتهائها سنة فأقل.

٢/٢/٤: التزامات وخصوم تجاه المساهمين، والتي يعبر عنها بحقوق الملكية.

وينحصر عمل المصفي تجاه هذه الالتزامات ما يلي:

١/٢/٤: الالتزامات والخصوم تجاه الغير:

يجب التأكد من صحة أرصدة حسابات الخصوم تجاه الغير وضرورة عمل التسويات اللازمة لها تمهيدًا لسدادها حسب المتاح من النقدية، مع مراعاة بيان الديون المضمونة بأصل معين أو بأصول الشركة ككل، وعادة يطلق على الديون غير المضمونة لفظ ديون عادية و تشتمل على الخصوم طويلة الأجل، أما الخصوم قصيرة الأجل فعادة يتم تصنيفها إلى ديون ممتازة وديون عادية كما يلي:

أولاً: الديون الممتازة:

وهي تشمل ما يلي:

أ- مصروفات التصفية، والتي تشمل أتعاب المصفي، وكل المصروفات اللازمة والضرورية لإنهاء عملية تصفية الشركة بما فيها المصروفات القضائية، مثل رسوم عمل بروتستو عدم الدفع إذا توقف أحد المدينين عن السداد، وأتعاب المحاماة في القضايا التي رفعها المصفي على أحد المدينين حفاظًا على حقوق الشركة.

ب- المبالغ المستحقة للخزانة العامة، سواء تمثلت في ضرائب أو رسوم جمركية أو أية مبالغ أخرى مستحقة.

ج- الأجور المستحقة للعاملين بالشركة، بحد أقصى ستة شهور أخيرة فقط.

د- الإيجارات المستحقة على المباني والأراضي التي تشغلها الشركة، وكذلك الآلات والمعدات التي تستأجرها الشركة لمزاولة نشاطها، بحد أقصى آخر سنتين ماليتين.

ثانيًا: الديون العادية:-

وهي تشمل ما يلي:

أ- حسابات الدائنين.

ب- أوراق الدفع.

ج- ما زاد عن ستة شهور الأخيرة للأجور المستحقة للعاملين بالشركة.

د- ما زاد عن السنتين الأخيرتين من الإيجارات المستحقة على الشركة نتيجة استئجار أصول الغير.

هـ-الجزء الباقي والذي لم يسدد من قيمة الدين المضمون بأصل من أصول الشركة.

وبناءً على ما سبق، فقد تم إعادة تبويب الالتزامات تجاه الغير سواء طويلة الأجل أو قصيرة الأجل إلى ديون مضمونة بأصل معين أو بأصول الشركة ككل وديون غير مضمونة، مع تقسيم الأخيرة إلى ديون ممتازة وديون عادية.

ومن حيث أولوية سداد هذه الديون، فإن الأمر يتوقف على ما إذا كانت الديون مضمونة بأصل معين أو بأصول الشركة ككل. فإذا كان الدين مضمون على أصل معين، يجب على المصفي عند بيع هذا الأصل المرهون أن يسدد أولاً قيمة الدين المضمون ثم الديون الممتازة ثم الديون العادية. أما إذا كان الدين مضمونًا بأصول الشركة ككل، فإنه يجب على المصفي عند بيع الأصول كلها أن يسدد أولاً الديون الممتازة ثم الديون المضمونة ثم الديون العادية.

وجدير بالذكر، أنه ليس من الضروري تأجيل عملية سداد الديون لحين الانتهاء من تحويل جميع أصول الشركة إلى نقدية، ولكن يجب على المصفي أن يسدد الديون أولاً بأول في حدود ما تم تحويله إلى نقدية وذلك في ضوء اعتبارات أولوية سداد الديون السابق إيضاحها في الفقرة السابقة.

٢/٢/٤ : الالتزامات والخصوم تجاه المساهمين:

والتي تتمثل في حسابات حقوق الملكية وتشمل:

١/٢/٢/٤- رأس المال المصدر والمدفوع.

٢/٢/٢/٤- الاحتياطيات المختلفة.

٣/٢/٢/٤- أرباح محتجزة أو خسائر مرحلة.

١/٢/٢/٤ : رأس المال المصدر والمدفوع:

تتكون الشركة المساهمة عن طريق إصدار مجموعة من الأسهم تكون أسهم عادية فقط أو بإصدار جزء من الأسهم العادية والجزء الآخر من الأسهم الممتازة، وبالتالي يجب التفرقة بينهما عند تصفية شركة مساهمة نظراً لاختلاف الحقوق والالتزامات الخاصة لكل منهما.

أولاً: الأسهم العادية :-

عادية يتم تكوين الشركة المساهمة بإصدار مجموعة من الأسهم العادية ذات القيمة الاسمية المحددة وقد يكون إصدار الأسهم العادية مرة واحدة أو على عدة مرات خلال حياة الشركة، بحيث يصاحب إصدار هذه الأسهم تحصيل مبلغ (بجانب القيمة الاسمية للسهم) تحت مسمى مقابل مصاريف الإصدار بحيث تستخدم حصيلة هذا الحساب في تغطية مصاريف تأسيس الشركة، مع إقفال باقي مقابل مصاريف الإصدار (إذا وجد) في ح/ احتياطي رأسمالي. وعادة تلجأ شركات المساهمة عند الإصدارات التالية لزيادة رأس مال الشركة، تحصيل مبلغ إضافي عن القيمة الاسمية للسهم يسمى بعلاوة الإصدار، بحيث يتم إقفالها في حساب الاحتياطي القانوني،

وما زاد عن نصف قيمة رأس المال المصدر يتم إقفاله في حساب احتياطي خاص – علاوة إصدار.(1)

وتتمثل حقوق والتزامات حملة الأسهم العادية عند التصفية كما يلي:–

أ– لهم الحق في الحصول على ربح عملية التصفية، على أن يتحملوا خسائرها.

ب– لهم الحق في الحصول على كل الاحتياطيات المختلفة سواء التي تم تكوينها بنص قانون تنظيم شركات المساهمة او بشكل اختياري حسب النظام الداخلي للشركة.

ج– لهم الحق في الحصول على الأرباح المحتجزة، وبالتالي عليهم أن يتحملوا الخسائر المرحلة إن وجدت.

ثانيا: الأسهم الممتازة.

قد تقوم الشركة بإصدار جزء من أسهمها في شكل أسهم ممتازة بقيمة أسمية محددة قد تختلف عن القيمة الاسمية للسهم العادي، وبمعدل فائدة ثابت ومحدد. وقد يكون إصدار هذه الأسهم في حالة زيادة رأس المال مصحوبًا بمبلغ إضافي عن القيمة الاسمية تسمى بعلاوة إصدار، على أن يقفل في حـ/ احتياطي قانوني وما زاد عن نصف قيمة رأس المال المصدر في حساب احتياطي خاص – علاوة إصدار. والأصل في إصدار الأسهم

---

(1) بعض المراجع العربية والأجنبية تعالج مبلغ علاوة الإصدار بفتح حساب باسم رأس المال الإضافي المدفوع – أسهم عادية أو أسهم ممتازة، ويظهر ضمن حقوق الملكية بالميزانية.

الممتازة أنها غير مجمعة الأرباح، وليس لها نصيب في ربح التصفية، وأن تتحمل المتبقي من الخسائر المرحلة من سنوات سابقة وكذلك المتبقى من خسارة حـ / التصفية وذلك بشرط استنفاد كل القيمة الاسمية لرأس مال الأسهم العادية.

إلا أنه بحسب ما يتم الاتفاق عليه في القانون النظامي للشركة، فقد يكون لحملة الأسهم الممتازة امتياز وحق فيما يلي:-

- امتياز وحق في ربح التصفية.
- امتياز وحق من حيث الممتلكات وهذا يعني أن لها الأولوية في استرداد القيمة الاسمية ، وبالتالي لا تتحمل أي خسارة من خسائر التصفية.

٢/٢/٢/٤: الاحتياطيات المختلفة:

عند توزيع أرصدة: الاحتياطيات المختلفة على حملة الأسهم سواء العادية أو الممتازة، فإن الأمر يستلزم ضرورة التفرقة بين نوعين من الاحتياطيات:

أولاً: احتياطيات تم تكوينها بنص القانون، وبالتالي تم حجزها قبل إجراء توزيعات على المساهمين وتشمل:-

- احتياطي قانوني.
- احتياطي شراء سندات حكومية.
- احتياطي رأسمالي.
- احتياطي خاص - علامة إصدار

ومثل هذه الاحتياطيات يتم توزيعها على كل من حملة الأسهم الممتازة وحملة الأسهم العادية وبنسبة رأس المال المدفوع لكل منهما.

ثانيًا: احتياطيات تم تكوينها بشكل اختياري حسب القانون النظامي للشركة، وتم حجزها من بعد إجراء التوزيعات على المساهمين، وتسمى بالاحتياطيات النظامية وتشمل:

- احتياطي عام.
- احتياطي توسعات وتجديدات.
- احتياطي سداد السندات.
- احتياطي الطوارئ ...... الخ.

ومثل هذه الاحتياطيات يتم توزيعها فقط على حملة الأسهم العادية دون الأسهم الممتازة.

٣/٢/٢/٤: أرباح محتجزة/ خسائر مرحلة:

يتم توزيع الأرباح المحتجزة وذلك عن سنوات سابقة على حملة الأسهم العادية فقط، أما في حالة وجود رصيد لحساب خسائر مرحلة (عن سنوات سابقة) فإنه يتم توزيع هذه الخسائر حسب حجم قيمتها بالترتيب التالي:

- حملة الأسهم العادية حتى استنفاذ كل القيمة الاسمية لهذه الأسهم.
- ثم على حملة الأسهم الممتازة بالقيمة الباقية من هذه الخسارة إن وجدت.

وخلاصة لما سبق، وبعد تحديد حقوق والتزامات حملة الأسهم سواء العادية أو الممتازة، فإن سداد هذه الحقوق يأتي بعد سداد الديون العادية وذلك حسب المتاح من رصيد حساب النقدية.

٥- المعالجة المحاسبية لتصفية الشركة:

يقصد بالمعالجة المحاسبية عند تصفية شركة مساهمة بيان:

٥/١: قيود اليومية اللازمة.

٥/٢: ما يستجد من تصوير حسابات خاصة بعملية التصفية وتشمل حساب التصفية وحساب حملة الأسهم (عادية وممتازة).

٥/١: قيود اليومية اللازمة:

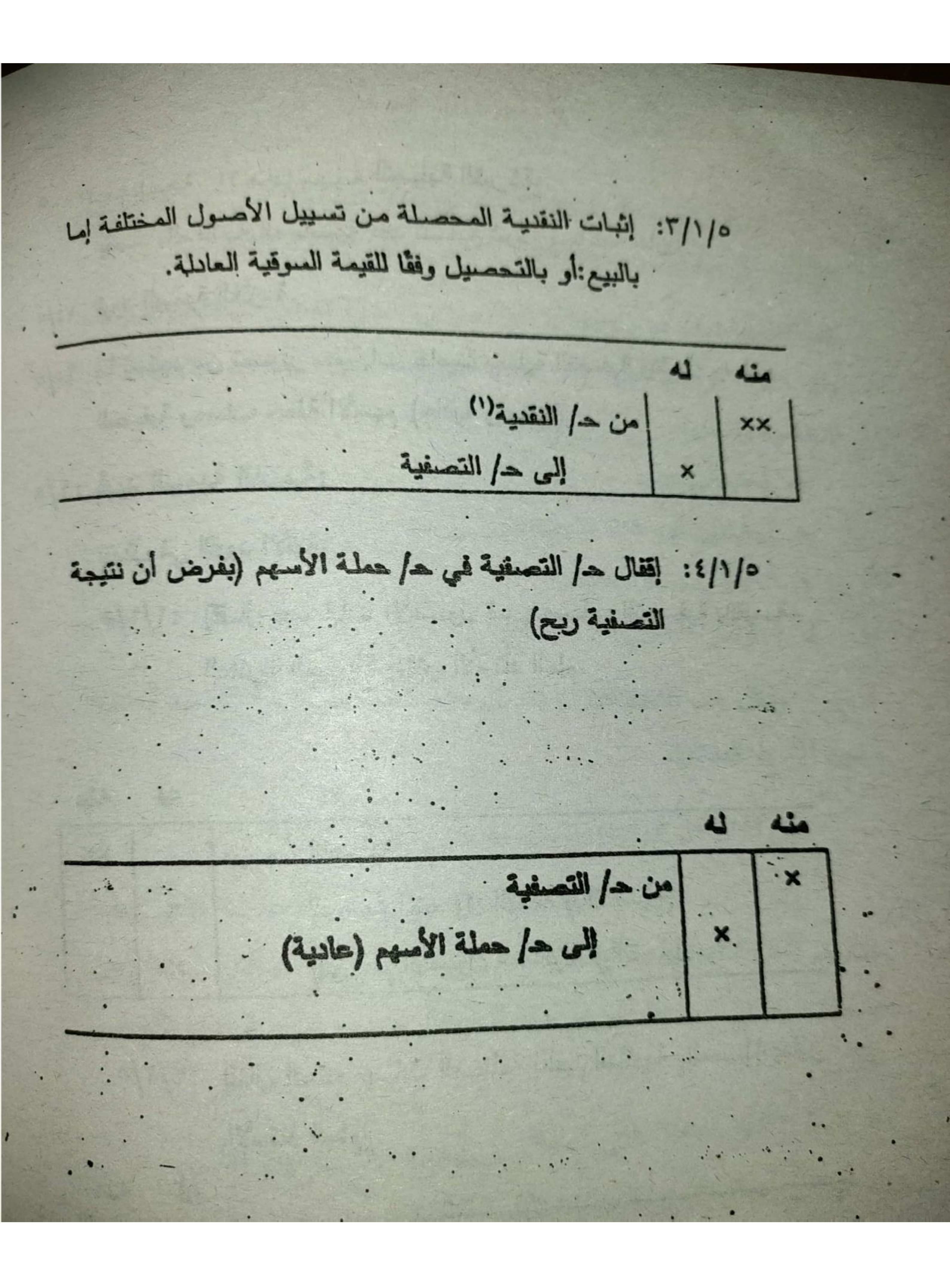
تتمثل في القيود الآتية:

٥/١/١: إقفال حسابات الأصول في حساب التصفية بالقيمة الدفترية المسجلة بدفتر الأستاذ العام.

منه	له	
xx		من ح/ التصفية
	x	إلى ح/ الأصول الثابتة (بالتفصيل)
	x	إلى ح/ الأصول المتداولة (بالتفصيل)

٥/١/٢: إقفال المخصصات المختلفة بالقيم الدفترية والمسجلة بدفتر الأستاذ العام.

منه	له	
xx		من ح/ المخصصات (بالتفصيل)
	x	إلى ح/ التصفية



٥/١/٣: إثبات النقدية المحصلة من تسييل الأصول المختلفة إما بالبيع :أو بالتحصيل وفقًا للقيمة السوقية العادلة.

	له	منه
من حـ/ النقدية[1]		xx
إلى حـ/ التصفية	x	

٥/١/٤: إقفال حـ/ التصفية في حـ/ حملة الأسهم (بفرض أن نتيجة التصفية ربح)

	له	منه
من حـ/ التصفية		x
إلى حـ/ حملة الأسهم (عادية)	x	

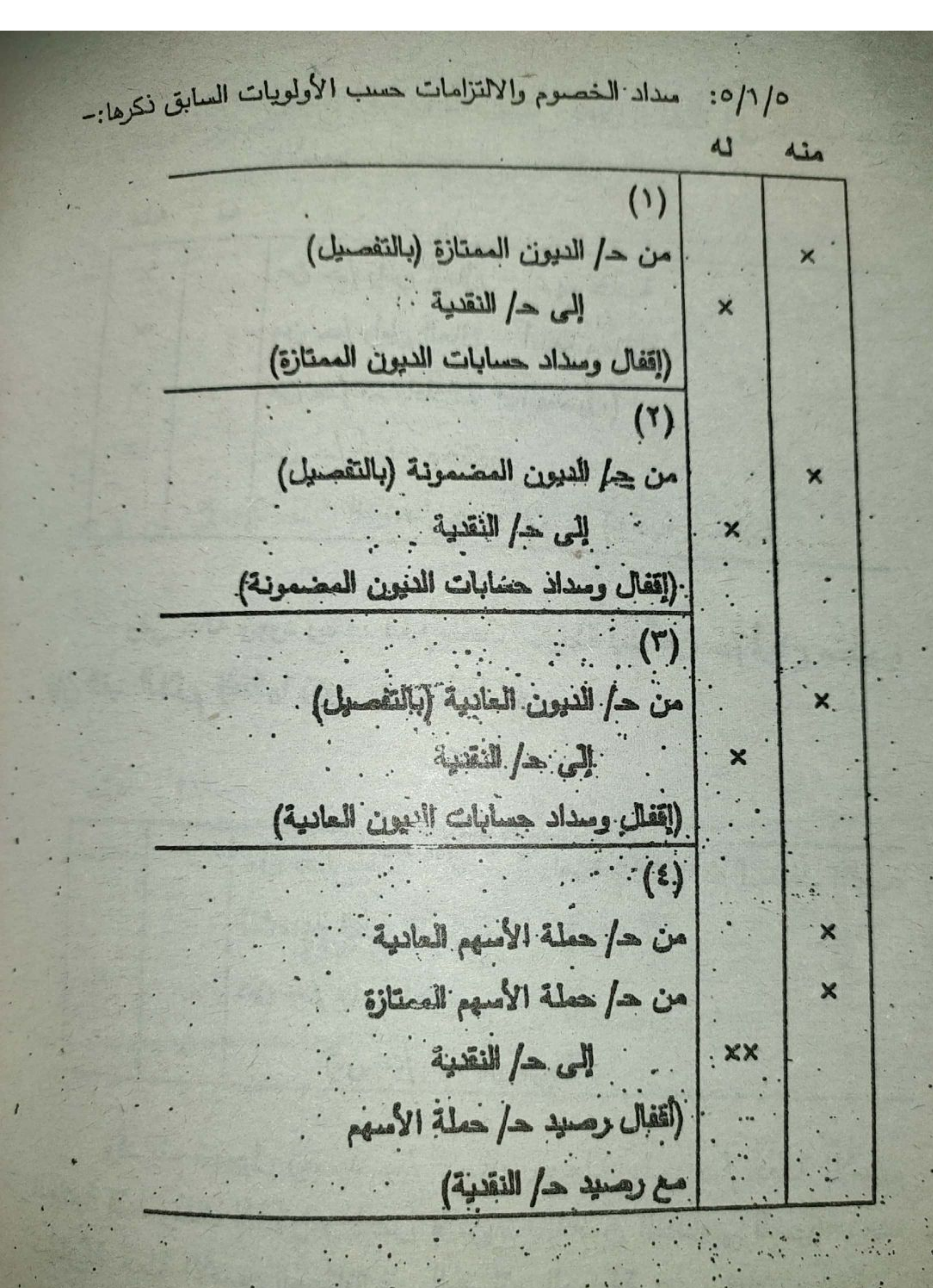
٥/١/٥ : إقفال أرصدة حسابات حقوق الملكية في حساب جملة الأسهم.

منه	له	
×		من حـ/ رأس المال – أسهم عادية
×		من حـ/ رأس المال – أسهم ممتازة
×		من حـ/ احتياطيات (بالتفصيل)
×		من حـ/ أرباح محتجزة
	×	إلى حـ/ حملة الأسهم (عادية وممتازة)

وفي حالة وجود رصيد لحـ/ خسائر مرحلة بدلاً من حـ/ أرباح محتجزة فإن القيد اللازم لإقفالها يكون بالترتيب التالي:

منه	له	
×		من حـ/ حملة الأسهم العادية (حتى يتم استنفاد القيمة الاسمية لهذه الأسهم).
×		من حـ/ حملة الأسهم الممتازة
	×	إلى حـ/ خسائر مرحلة

وقد يتم تحميل رصيد حـ/ خسائر مرحلة على حـ/ حملة الأسهم العادية فقط وذلك إذا توافر نص صريح بالقانون النظامي للشركة بعدم مشاركة حملة الأسهم الممتازة في الخسائر المرحلة عن سنوات سابقة.



٥/١/٥: سداد الخصوم والالتزامات حسب الأولويات السابق ذكرها:-

منه	له	
		(١)
×		من حـ/ الديون الممتازة (بالتفصيل)
	×	إلى حـ/ النقدية
		(إقفال وسداد حسابات الديون الممتازة)
		(٢)
×		من حـ/ الديون المضمونة (بالتفصيل)
	×	إلى حـ/ النقدية
		(إقفال وسداد حسابات الديون المضمونة)
		(٣)
×		من حـ/ الديون العادية (بالتفصيل)
	×	إلى حـ/ النقدية
		(إقفال وسداد حسابات الديون العادية)
		(٤)
×		من حـ/ حملة الأسهم العادية
×		من حـ/ حملة الأسهم الممتازة
	××	إلى حـ/ النقدية
		(إقفال رصيد حـ/ حملة الأسهم
		مع رصيد حـ/ النقدية)

٢/٥: ما يستجد من تصوير حسابات خاصة بالتصفية:-

بجانب حسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية المفتوحة بدفتر الأستاذ فإن عملية تصفية شركة مساهمة يستدعي معه استحداث حسابات جديدة لم تكن موجودة من قبل بدفتر الأستاذ وهما:

- حساب التصفية.
- حساب حملة الأسهم (عادية، ممتازة).

وبناء على ما سبق من بيان قيود اليومية اللازمة لتصفية الشركة، تكون كل حسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية السابق تواجدها بدفتر الأستاذ وأيضًا التي تم استحداثها قد تم إقفالهم جميعًا.

وفيما يلي نماذج لحسابات التصفية والتي تشمل:

- حـ/ التصفية.
- حـ/ النقدية.
- حـ/ حملة الأسهم (العادية والممتازة).

حـ التصفية

×	إلى حـ/ الأصول الثابتة (بالتفصيل)	×	من حـ/ المخصصات المختلفة (بالتفصيل)
×	إلى حـ/ الأصول المتداولة (بالتفصيل)	×	من حـ/ البنك (المحصل من تسييل الأصول بالبيع أو بالتحصيل)
×	إلى حـ/ الخصم/ الالتزام (نوعه) (الزيادة في الخصوم عند الجرد)	×	من حـ/ الخصم / الالتزام (نوعه) (النقص في الخصوم عند الجرد)
×	إلى حـ/ مصاريف التصفية	×	رصيد مرحل (خسارة التصفية)
أو	رصيد مرحل (ربح التصفية)		
xx		xx	

ويلاحظ على حساب التصفية ما يلي:

أ- انه تم إقفال ارصدة حسابات الأصول سواء الثابتة او المتداولة وذلك بالقيمة الدفترية المدونة فى دفتر الاستاذ العام بدون اجراء اى تسويات جردية عليها ، ولعل السبب فى ذلك يرجع الى أن هذه الاصول سوف يتم تحويلها الى نقدية سواء بالبيع (الاصول الثابتة) او بالتحصيل (الاصول المتداولة) وتكون العبرة بالقيمة السوقية المحصلة فعلا بحيث يتم إثبات ما تم تحصيلة من هذه الاصول فى الجانب المدين من ح/ البنك ، وفى الجانب الدائن من ح/ التصفية .

ب- يجب على المصفى مراجعة وجرد ارصدة حسابات الخصوم المختلفة والمستحقة للغير للتأكد من صحتها مع ضرورة اجراء اى تسويات لهذه الخصوم سواء بازيادة او بالنقص ، بحيث يجعل حساب التصفية مدينا بمقدار الزيادة فى الخصم (الالتزام) ودائنا بقيمة النقص فى الخصم (الالتزام)

جـ- عند تصفية اى شركة مساهمة يستجد حساب بأسم مصاريف التصفية وهى تعتبر من الديون الممتازة والمتمثلة فى اتعاب المصفى ومساعديه ، بالإضافة الى اي مصروفات أخرى ضرورية لتنفيذ عملية التصفية مثل عمل بروتستو عدم الدفع، وتكلفة إرسال المصادقات إلى المدينين وغير ذلك في أعمال ضرورية للتصفية فإذا بلغت مصروفات التصفية مبلغ ٣٠٠٠ج فإن المعالجة المحاسبية السليمة تكون كما يلي:

وتكون القيود اللازمة هي:

منه	له	
٣٠٠٠		من حـ/ مصروفات التصفية
	٣٠٠٠	إلى حـ/ البنك
		(إثبات وسداد مصروفات التصفية)
٣٠٠٠		من حـ/ التصفية
	٣٠٠٠	إلى حـ/ مصاريف التصفية
		(إقفال حـ/ مصاريف التصفية)

ويكون الأثر على حسابات التصفية (حـ/ التصفية وحـ/ البنك) كما يلي:

حـ التصفية

٣٠٠٠	إلى حـ/ مصاريف التصفية		

حـ البنك

		٣٠٠٠	من حـ/ مصاريف التصفية

ب- وبالنسبة للجانب الدائن من حـ/ التصفية، فيتم إقفال كل المخصصات المختلفة المتعلقة بالأصول الثابتة والأصول المتداولة، مثل مخصصات الإهلاك، ومخصص ديون مشكوك في تحصيلها...... الخ، وأيضًا يتم إثبات المتحصل من تسييل كافة أنواع الأصول سواء بالبيع أو بالتحصيل يجعل حـ/ البنك مدين، وحـ/ التصفية دائن.

وخلاصة القول، أن حـ/ التصفية هو المسئول عن إقفال حسابات الأصول بأنواعها، وما يرتبط بها من مخصصات بالقيم الدفترية، مع إثبات المحصل من تسييل هذه الأصول إلى نقدية بالقيمة السوقية العادلة، وبالتالي فإن رصيد حـ/ التصفية أما أن يكون ربحًا أو خسارة، ومن ثم يقفل في حـ/ حملة الأسهم (عادية، ممتازة).

وفيما يلي نموذج لحـ/ النقدية سواء بالصندوق أو بالبنوك مع مراعاة أن يتم تصويره حسب أولوية سداد الخصوم المستحقة للغير؛ وقد يكون في ضوء أحد الاحتمالات الآتية:

الاحتمال الأول: رصيد حـ/ النقدية يكفي لسداد كافة الخصوم والالتزامات المتعلقة بالغير، وأيضًا المستحق لحـ/ حملة الأسهم (عادية وممتازة).

الاحتمال الثاني: رصيد حـ/ النقدية يكفي لسداد كافة الخصوم والالتزامات المتعلقة بالغير (ديون ممتازة ومرهونة وعادية)، والباقي بعد ذلك يسدد لحملة الاسهم.

الاحتمال الثالث: رصيد حـ/ النقدية يكفي فقط لسداد الديون الممتازة والديون المرهونة وجزء من الديون العادية. وهنا يظهر تنازل إجباري من قبل أصحاب الديون العادية، بحيث يجب إثبات هذا التنازل الإجباري في حـ/ التصفية كربح ورقي، فمثلاً إذا كان رصيد حـ/ النقدية بعد سداد الديون الممتازة والمرهونة بمبلغ ٩٦٠٠٠ج، والأرصدة المستحقة لأصحاب الديون العادية (بالتفصيل) بلغت ١٢٠٠٠٠ج، فإن التنازل الإجباري يكون بمبلغ ٢٤٠٠٠ج، ويتم السداد فقط بـ ٩٦٠٠٠ج وتكون القيود المحاسبية لإثبات ذلك كما يلي:-

منه	له	
٩٦٠٠٠		من حـ/ الديون العادية (بالتفصيل) [بنسبة سداد ٨٠%]
	٩٦٠٠٠	إلى حـ/ النقدية
		(سداد النقدية الباقية لأصحاب الديون العادية)
٢٤٠٠٠		مـن حـ/ الـديون العاديـة (بالتفصـيل) (بنسـبة تخفـيض ٢٠%)
	٢٤٠٠٠	إلى حـ/ التصفية
		(إثبات الربح الورقي)

ويكون نموذج حـ/ النقدية كما يلى :-

حـ/ النقدية

مدين	دائن	رصيد	بيـان	التاريخ
xx	-	xx	رصيد حـ/ الصندوق والبنوك	
xx	-	xx	الى حـ/ التصفية (المحصل من كل الاصول)	
			(١) ديون مرهونة بأصل معين	
-	xx	xx	حـ/ الخصم حسب نوعه	
			(٢) ديون ممتازة	
	x	xx	حـ/ مصروفات التصفية	
	x	xx	حـ/ ————	
	x	xx	حـ/ ————	
			(٣) ديون مرهونة على الاصول ككل	
	x	xx	حـ/ الخصم (حسب نوعه)	
			(٤) ديون عادية	
	x	x	حـ/ ————	
	x	x	حـ/ ———— (بالتفصيل)	
			(٥) حـ/ حملة الاسهم	
	x	x	حـ/ حملة الاسهم الممتازة	
	x	صفر	حـ/ حملة الاسهم العادية	
xx	xx	—		

وفيما يلي نموذج حـ/ حملة الأسهم (أسهم عادية وأسهم ممتازة):-

ح/ حملة الأسهم

مجموع	أسهم عادية	أسهم ممتازة	بيان	مجموع	أسهم عادية	أسهم ممتازة	بيان
xxx	xx	xx	أو حـ خسائر مرحلة	xxx	xx	xx	من حـ/ رأس المال
xxx	xx	xx	أو حـ/ التصفية (خسارة)	xxx	xx	xx	من حـ/ احتياطيات (بالتفصيل) (تم تكوينها قبل التوزيع على المساهمين)
					xx	—	من حـ/ لحتياطيات نظامية (بالتفصيل)
					xx	—	من حـ/ أرباح محتجزة
xx	x	x	رصيد مرحل (يتم إقفاله) مع حـ/ البنك		xx	—	من حـ/ التصفية (ربح)
xx	xx	xx		xx	xx	xx	

ويلاحظ على حـ/ حملة الأسهم ما يلي:

أ- يتم تخصيص خانة لحملة الأسهم العادية وخانة أخرى لحملة الأسهم المختارة.

ب- يتم إقفال حسابات حقوق الملكية والتي من أولها حـ/ رأس المال حسب نوع الأسهم.

ج- يراعي التفرقة بين أنواع الاحتياطيات المختلفة، حيث أن الاحتياطيات التي سبق تكوينها قبل التوزيع الأول على المساهمين، يتم توزيعها على كل من حملة الأسهم العادية وحملة الأسهم الممتازة بنسب رأس المال المدفوع ومثال هذه الاحتياطيات، كما سبق أن ذكرنا، احتياطي قانوني، احتياطي شراء سندات حكومية، احتياطي رأسمالي، احتياطي خاص - علاوة إصدار، وهناك احتياطيات أخرى نظامية، تم تكوينها بعد التوزيع الأول على المساهمين وبالتالي فهي تصبح من نصيب حملة الأسهم

العادية فقط، ومثل هذه الاحتياطيات كما سبق أن ذكرنا، احتياطي عام، احتياطي توسعات وتجديدات، احتياطي سداد السندات، احتياطي طوارئ.... الخ.

د- بالنسبة لحساب الأرباح المحتجزة، فالأصل أنه يتم توزيعه على حملة الأسهم العادية فقط، إلا إذا نص القانون النظامي للشركة على أحقية حملة الأسهم الممتازة في هذه الأرباح المحتجزة، أما إذا وجد رصيد لحـ/ خسائر مرحلة (عن سنوات سابقة) بدلاً من حـ/ أرباح محتجزة فالأصل أنه يتم توزيع هذه الخسائر أولاً على حملة الأسهم العادية وذلك في حدود القيمة الاسمية لهذه الأسهم، وما زاد من الخسائر المرحلة عن القيمة الاسمية للأسهم العادية يتم توزيعه على حملة الأسهم الممتازة، في حدود القيمة الاسمية لهذه الأسهم، إلا إذا نص القانون النظامي للشركة بعدم تحميل حملة الأسهم الممتازة بأي نصيب من الخسائر المرحلة.

هـ- يراعي إقفال رصيد حـ/ التصفية إذا كان ربحًا على حملة الأسهم العادية فقط فهذا هو الأصل، ويجوز مشاركة حملة الأسهم الممتازة في ربح التصفية بشرط وجود نص صريح بذلك في القانون النظامي للشركة، أما إذا كان رصيد حـ التصفية خسارة، فالأصل أنه يتم توزيعها أولاً على حملة الأسهم العادية في حدود القيمة الاسمية لهذه الأسهم، ثم بعد ذلك على حملة الأسهم الممتازة.

و- بعد ترصيد حـ/ حملة الأسهم (عادية وممتازة)، يتم أقفاله مع رصيد حـ/ النقدية المتبقي بعد سداد الديون المختلفة للغير.

أمثلة محلولة:

مثال رقم (١)

فيما بين قائمة المركز المالي لإحدى الشركات المساهمة في ٢٠٠٥/١٢/٣١ (المبالغ بآلاف الجنيهات).

أرصدة مدينة:

١٢٠٠ أصول ثابتة، ٤٠٠ استثمارات مالية طويلة الأجل، ٦٠٠ نقدية بالصندوق والبنوك، ٣٠٠ حسابات المدينين، ٢٠٠ أوراق القبض، ١٥٠ مخزون.

أرصدة دائنة:

١٠٠٠ رأس المال – أسهم عادية، ٥٠٠ رأس المال – أسهم ممتازة، ٣٠٠ احتياطي قانوني، ٦٠ احتياطي عام، ٤٨٠ مخصصات إهلاك، ١٠٠ دائنون، ٣٠ أوراق دفع، ٣٨٠ قرض سندات (برهن أصول الشركة ككل).

وقد قررت الجمعية العمومية للشركة تصفيتها وفقًا لما يلي:

١- بلغت مصاريف التصفية ٦.

٢- بلغ المتحصل من بيع الأصول الثابتة ١١٠٠، ٥٢٠ استثمارات مالية، ١٨٠ مخزون البضاعة.

٣- بلغت الديون المعدومة على أحد المدينين نتيجة إعلان إفلاسه ٥٠، وتم تحصيل الباقي، والمحصل من أوراق القبض ١٩٥.

المطلوب:

١- قيود اليومية اللازمة لتصفية الشركة.

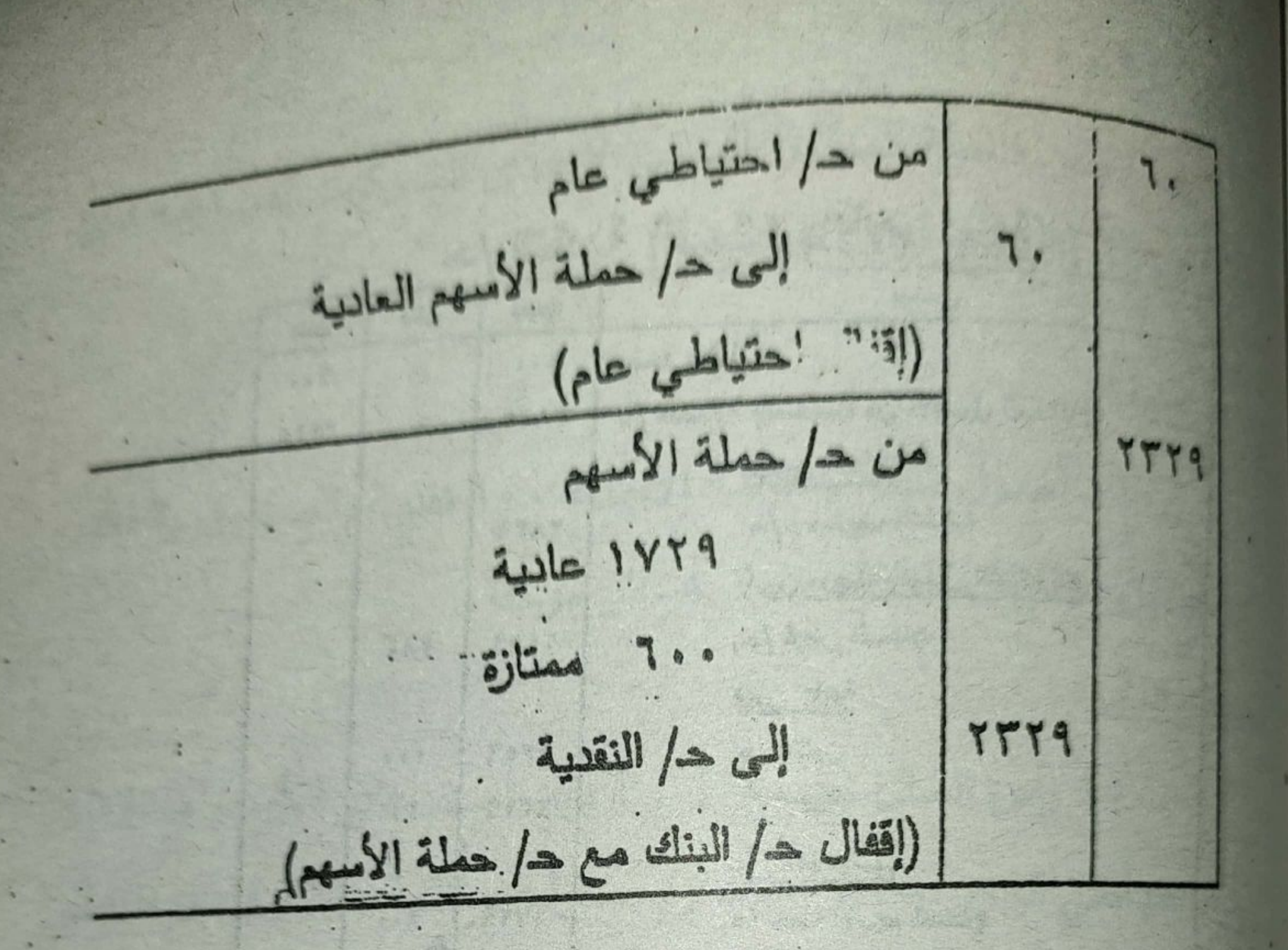
٢- تصوير الحسابات اللازمة لتصفية الشركة.

الحل :

قيود اليومية اللازمة لتصفية الشركة.

منه	له	البيان
٢٢٥٠		من حـ/ التصفية
	١٢٠٠	إلى حـ/ أصول ثابتة
	٤٠٠	إلى حـ/ استثمارات مالية طويلة الأجل
	٣٠٠	إلى حـ/ المدينين
	٢٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض
	١٥٠	إلى حـ/ مخزون البضاعة
		(إقفال حسابات الأصول بالقيم الدفترية)
٤٨٠		من حـ/ مخصصات الإهلاك
	٤٨٠	إلى حـ/ التصفية
		(إقفال مخصصات الإهلاك)
٢٢٤٥		من حـ/ النقدية
	٢٢٤٥	إلى حـ/ التصفية
		(المحصل من الأصول المختلفة)
٦		من حـ/ التصفية
	٦	إلى حـ/ مصاريف التصفية
		(إقفال مصاريف التصفية)
٦		من حـ/ مصاريف التصفية
	٦	إلى حـ/ النقدية
		(سداد م. التصفية)

٤٦٩		من حـ/ التصفية
	٤٦٩	إلى حـ/ حملة الأسهم العادية
		(إقفال ربح التصفية)
٣٨٠		من حـ/ قرض السندات
	٣٨٠	إلى حـ/ النقدية
		(سداد قرض السندات)
١٠٠		من حـ/ دائنون
٣٠		من حـ/ أوراق الدفع
	١٣٠	إلى حـ/ النقدية
		(سداد الديون العادية)
١٥٠٠		من حـ/ رأس المال
	١٥٠٠	إلى حـ/ حملة الأسهم
		١٠٠٠ عادية
		٥٠٠ ممتازة
		(إقفال رأس المال)
٣٠٠		من حـ/ احتياطي قانوني
	٣٠٠	إلى حـ/ حملة الأسهم
		٢٠٠ عادية
		١٠٠ ممتازة
		(إقفال احتياطي قانوني)



٦٠		من ح/ احتياطي عام
	٦٠	إلى ح/ حملة الأسهم العادية
		(إقفال احتياطي عام)
٢٣٢٩		من ح/ حملة الأسهم
		١٧٢٩ عادية
		٦٠٠ ممتازة
	٢٣٢٩	إلى ح/ النقدية
		(إقفال ح/ البنك مع ح/ حملة الأسهم)

ح/ التصفية (المبالغ بالآلاف)

١٢٠٠	إلى ح/ أصول ثابتة	من ح/ مخصصات الإهلاك	٤٨٠
٤٠٠	إلى ح/ استثمارات مالية طويلة الأجل	من ح/ البنك (المحصل من الأصول)	٢٢٤٥
٣٠٠	إلى ح/ المدينين	رصيد مرحل (تغبية باقية)	
١٥٠	إلى ح/ مخزون البضاعة		
٢٠٠	إلى ح/ أوراق القبض		
٦	إلى ح/ مصاريف التصفية		
٤٦٩	رصيد مرحل (ربح تصفية) (المحصل من تسييل الأصول)		
٢٧٢٥			٢٧٢٥
٤٦٩	إلى ح/ حملة الأسهم العادية (إقفال)	رصيد منقول (ربح تصفية)	٤٦٩

ح/ النقدية (المبالغ بالآلاف جنية)

مدين	دائن	رصيد	بيان
٦٠٠	-	٦٠٠	رصيد منقول
٢٢٤٥	-	٢٨٤٥	ح/ التصفية (المحصل من الاصول المختلفة)
			<u>الديون الممتازة</u>
-	٦	٢٨٣٩	ح/ مصاريف التصفية
			<u>ديون مرهونة بأصول الشركة ككل</u>
	٣٨٠	٢٤٥٩	ح/ قرض السندات
			<u>ديون عادية</u>
	١٠٠	٢٣٥٩	ح/ دائنون
	٣٠	٢٣٢٩	ح/ أ. دفع
			<u>ح/ حملة الاسهم</u>
	٦٠٠	١٧٢٩	ح/ حملة الاسهم الممتازة
	١٧٢٩	صفر	ح/ حملة الاسهم العادية
٢٨٤٥	٢٨٤٥	—	

ح/ حملة الأسهم (المبالغ بالآلاف)

مجموع	أسهم عادية	أسهم ممتازة	بيان	مجموع	أسهم عادية	أسهم ممتازة	بيان
				١٥٠٠	١٠٠٠	٥٠٠	من ح/ رأس المال
				٣٠٠	٢٠٠	١٠٠	من ح/ احتياطي قانوني (٢: ١)
				٦٠	٦٠	—	من ح/ احتياطي عام
				٤٦٩	٤٦٩	—	من ح/ التصفية (ربح)
٢٣٢٩	١٧٢٩	٦٠٠	رصيد مرحل				
٢٣٢٩	١٧٢٩	٦٠٠		٢٣٢٩	١٧٢٩	٦٠٠	
٢٣٢٩	١٧٢٩	٦٠٠	إلى ح/ البنك (إقفال)	٢٣٢٩	١٧٢٩	٦٠٠	رصيد منقول (المستحق لهم)

مثال رقم (٢)

فيما بين قائمة المركز المالي لإحدى الشركات المساهمة في ٢٠٠٥/٦/٣٠ (المبالغ بآلاف الجنيهات).

أرصدة مدينة:

١٦٠٠ أصول ثابتة وطويلة الأجل، ٦٠٠ نقدية بالصندوق والبنك، ٦٥٠ أصول متداولة مختلفة، ٢٠٠ خسائر مرحلة.

أرصدة دائنة:

١٥٠٠ رأس المال (بنسبة ٢ : ١ بين أسهم عادية وأسهم ممتازة)، ٣٠٠ احتياطي قانوني، ٤٠٠ خصوم متداولة مختلفة، ٣٨٠ قرض طويل الأجل (برهن آلات قيمتها الدفترية ٤٧٥)، ٤٧٠ مخصصات مختلفة.

وقررت الجمعية العمومية للشركة تصفية الشركة وفقاً لما يلي:

١- بلغت مصروفات التصفية ٦.

٢- المحصل من بيع الأصول الثابتة وطويلة الأجل مبلغ ٩٠٠ (منها ٣٠٠ آلات) والمحصل من الأصول المتداولة ٤٠٠.

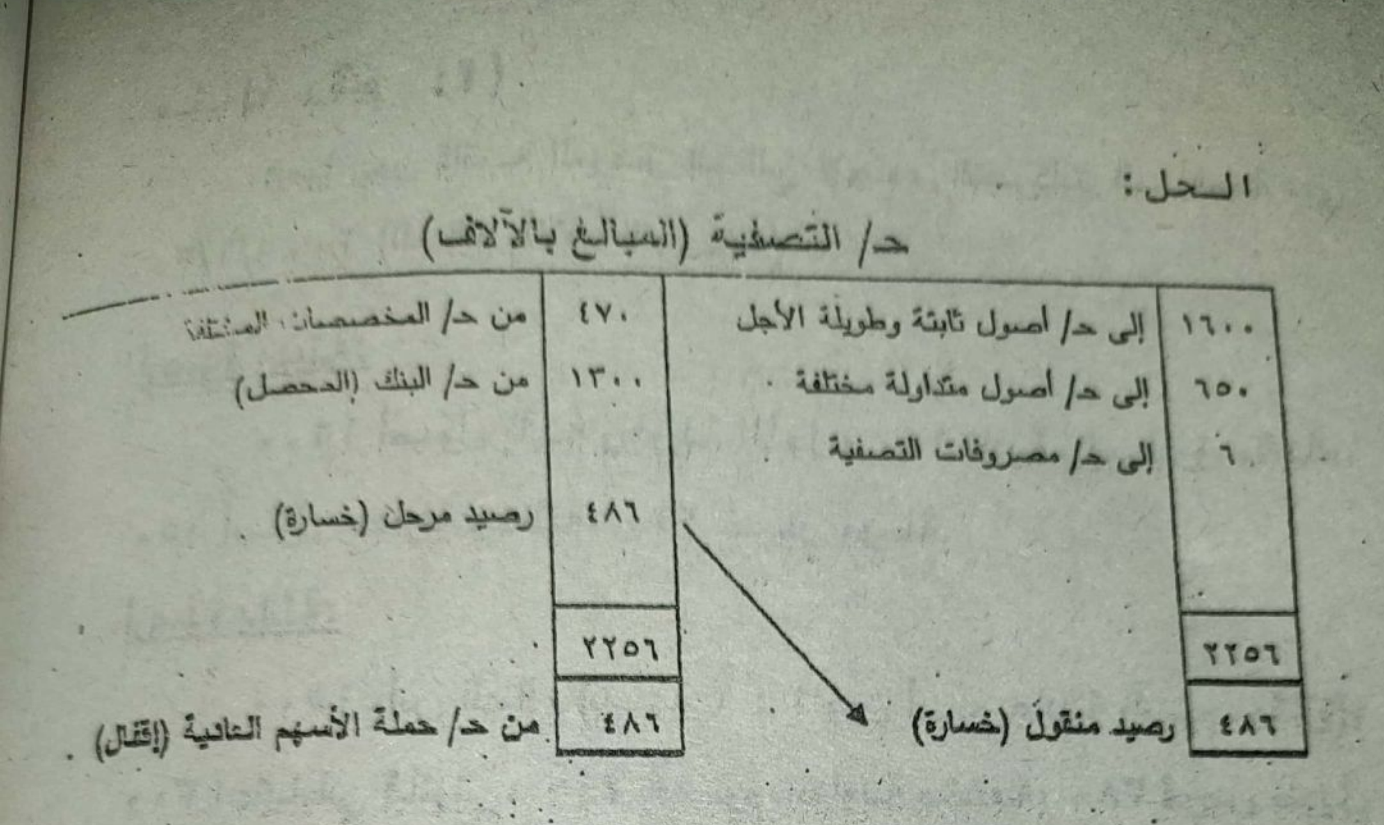
٣- تتضمن الخصوم المتداولة مبلغ ٦٠ أجور مستحقة عن ثلاث شهور. ومبلغ ٢٥ مستحق للخزانة العامة.

المطلوب:

١- إعداد الحسابات اللازمة لتصفية الشركة.

٢- قيود اليومية اللازمة لتصفية الشركة.

الحل :



ح/ التصفية (المبالغ بالآلاف)

المبلغ	البيان (مدين)	المبلغ	البيان (دائن)
١٦٠٠	إلى ح/ أصول ثابتة وطويلة الأجل	٤٧٠	من ح/ المخصصات المختلفة
٦٥٠	إلى ح/ أصول متداولة مختلفة	١٣٠٠	من ح/ البنك (المحصل)
٦	إلى ح/ مصروفات التصفية		
		٤٨٦	رصيد مرحل (خسارة)
٢٢٥٦		٢٢٥٦	
٤٨٦	رصيد منقول (خسارة)	٤٨٦	من ح/ حملة الأسهم العادية (إقفال)

ح/ النقدية (المبالغ بالآلاف جنية)

مدين	دائن	رصيد	بيان
٦٠٠	-	٦٠٠	رصيد منقول
١٣٠٠	-	١٩٠٠	ح/ التصفية (المحصل من بيع كل الأصول)
			<u>ديون برهن الآلات</u>
	٣٠٠	١٦٠٠	ح/ قرض طويل الأجل (في حدود القيمة البيعية للآلات)
			<u>ديون ممتازة</u>
	٦	١٥٩٤	ح/ مصاريف التصفية
	٢٥	١٥٦٩	ح/ الخزانة العامة
	٦٠	١٥٠٩	ح/ اجور مستحقة
			<u>ديون عادية</u>
	٨٠	١٤٢٩	ح/ قرض طويل الاجل (الباقى)
	٣١٥	١١١٤	ح/ الخصوم المتداولة (الباقى)
			<u>ح/ حملة الاسهم</u>
	٥١٤	٦٠٠	ح/ حملة الاسهم العادية
	٦٠٠	صفر	ح/ حملة الاسهم الممتازة
١٩٠٠	١٩٠٠	—	

Scanned with CamScanner

حـ/ حملة الأسهم (المبالغ بالآلاف)

مجموع	أسهم عادية	أسهم ممتازة	بيان	مجموع	أسهم عادية	أسهم ممتازة	بيان
٢٠٠	٢٠٠	—	إلى حـ/ خسائر مرحلة	١٥٠٠	١٠٠٠	٥٠٠	من حـ/ رأس المال (٢ : ١)
٤٨٦	٤٨٦	—	إلى حـ/ التصفية (خسارة)	٣٠٠	٢٠٠	١٠٠	من حـ/ الاحتياطي القانوني (٢ : ١)
١١١٤	٥١٤	٦٠٠	رصيد مرحل				
١٨٠٠	١٢٠٠	٦٠٠		١٨٠٠	١٢٠٠	٦٠٠	
١١١٤	٥١٤	٦٠٠	إلى حـ/ البنك (إقفال)	٢٣٣٩	١٧٣٩	٦٠٠	رصيد منقول (ما تم)

ويلاحظ على الحل ما يلي:

أ- تم توزيع رصيد حـ/ التصفية وقدره ٤٨٦ ألف جنيه (خسارة) على حملة الأسهم العادية فقط دون إشراك حملة الأسهم الممتازة وذلك لأن مبلغ خسارة التصفية في حدود القيمة الاسمية لرأس مال الأسهم العادية، وكذلك تم معالجة إقفال وتوزيع حـ/ خسائر مرحلة بنفس المنطق.

ب- نظرًا لأن قرض طويل الأجل برهن الآلات، فقد تم البدء في سداده في حدود القيمة البيعية للأصل المرهون والتي بلغت ٣٠٠ ألف جنيه فقط، وذلك قبل سداد الديون الممتازة، وقد تم اعتبار الباقي من القرض وقدره ٨٠ ألف جنيه ديونًا عادية.

ج- بفحص الخصوم المتداولة وقدرها ٤٠٠ ألف جنيه، تبين أنها تتضمن ديون ممتازة متمثلة في ٦٠ ألف جنيه أجور مستحقة، و ٢٥ ألف جنيه

مستحق للخزانة العامة، ولذلك تم سدادهم مع الديون الممتازة والباقي من الخصوم المتداولة وقدره ٣١٥ تم اعتباره ديونًا عادية.

د- يلاحظ أنه بعد سداد الديون المرهونة ثم الممتازة ثم العادية، تبقى في ح/ النقدية مبلغ ١١١٤ ألف جنيه وهو يساوي الرصيد المستحق لحـ/ حملة الأسهم (عادية وممتازة) مما يدل على صحة الحل.

ثانيا : قيود اليومية اللازمة لتصفية الشركة

منه	له	
٢٢٥٠		من حـ/ التصفية
	١٦٠٠	إلى حـ/ أصول ثابتة وطويلة الاجل
	٦٥٠	إلى حـ/ اصول متداولة مختلفة
		(إقفال حسابات الأصول بالقيم الدفترية)
٤٧٠		من حـ/ المخصصات المختلفة
	٤٧٠	إلى حـ/ التصفية
		(إقفال حسابات المخصصات)
١٣٠٠		من حـ/ النقدية
	١٣٠٠	إلى حـ/ التصفية
		(المحصل من الأصول المختلفة)
٣٠٠		من حـ/ قرض طويل الاجل
	٣٠٠	إلى حـ/ النقدية
		(سداد جزء من القرض فى حدود القيمة البيعية للأصل المرهون)

٦		من حـ/ مصاريف التصفية
٢٦		من حـ/ الخزانة العامة
٦٠		من حـ/ أجور مستحقة
	٩١	إلى حـ/ النقدية
		(سداد الديون الممتازة)
٦		من حـ/ التصفية
	٦	إلى حـ/ مصاريف التصفية
		(إقفال حساب مصاريف التصفية)
٤٨٦		من حـ/ حملة الاسهم العادية
	٤٨٦	إلى حـ/ التصفية
		(إقفال رصيد حـ/ التصفية خسارة فى حـ/ حملة الاسهم العادية)
٢٠٠		من حـ/ حملة الاسهم العادية
	٢٠٠	إلى حـ/ خسائر مرحلة
		(إقفال حـ/ خسائر مرحلة)
١٥٠٠		من حـ/ رأس المال
	١٠٠٠	إلى حـ/ حملة الأسهم عادية
	٥٠٠	إلى حـ/ حملة الأسهم الممتازة
		(إقفال حساب رأس المال)
٣٠٠		من حـ/ احتياطي قانوني
	٢٠٠	إلى حـ/ حملة الأسهم العادية
	١٠٠	إلى حـ/ حملة الأسهم الممتازة
		(إقفال حـ/ احتياطي قانوني وتوزيعه بنسبة ٢ : ١)

٨٠		من حـ/ قرض طويل الاجل
	٨٠	إلى حـ/ النقدية
		(سداد باقى قيمة القرض كديون عادية)
٣١٥		من حـ/ الخصوم المتداولة
	٣١٥	إلى حـ/ النقدية
		(سداد الخصوم المتداولة الباقى منها كديون عادية)
٥١٤		من حـ/ حملة الأسهم العادية
٦٠٠		من حـ/ حملة الاسهم الممتازة
	١١١٤	إلى حـ/ النقدية
		(إقفال حـ/ النقدية مع حـ/ حملة الأسهم العادية والممتازة)

فيما يلي قائمة المركز المالي لإحدى الشركات المساهمة التي تقرر تصفيتها في ٢٠٠٥/٦/٣٠ (المبالغ بالألف جنيه).

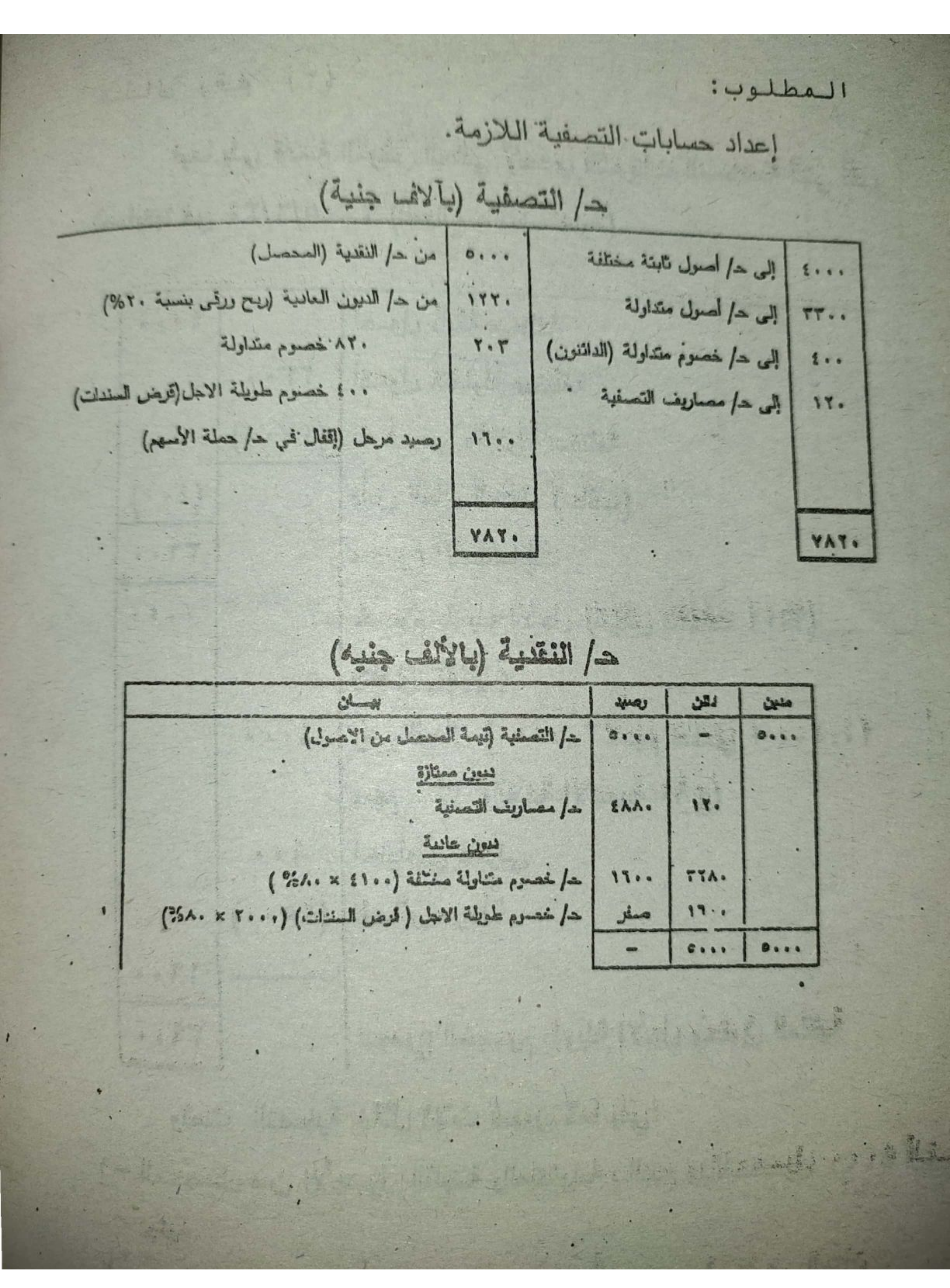
أصول ثابتة مختلفة		٤٠٠٠
أصول متداولة مختلفة	٣٣٠٠	
- خصوم متداولة مختلفة	(٣٧٠٠)	
رأس المال العامل (سالب)		(٤٠٠)
مجموع الاستثمارات		٣٦٠٠
خصوم طويلة الأجل (قرض سندات ١٢%)		٢٠٠٠
حقوق الملكية		
رأس المال (٣٠.٠٠٠ سهم عادي + ٢٠.٠٠٠ سهم ممتاز والقيمة الاسمية ٨٠ج)	٤٠٠٠	
احتياطي قانوني	١٠٠	
خسائر مرحلة	(٢٥٠٠)	
		١٦٠٠
مجموع الخصوم طويلة الأجل وحقوق الملكية		٣٦٠٠

وتمت التصفية خلال ثلاث شهور كما يلي:

١- المحصل من الأصول الثابتة والمتداولة بالبيع وبالتحصيل ٥٠٠٠ ألف جنيه.

٢- تبين وجود فاتورة شراء آجلة بمبلغ ٤٠٠ ألف جنيه لم تثبت بالدفاتر.

٣- بلغت مصاريف التصفية ١٢٠ ألف جنيه.



المطلوب:

إعداد حسابات التصفية اللازمة.

ح/ التصفية (بالألف جنية)

٤٠٠٠	إلى ح/ أصول ثابتة مختلفة	٥٠٠٠	من ح/ النقدية (المحصل)
٣٣٠٠	إلى ح/ أصول متداولة	١٢٢٠	من ح/ الديون العادية (ربح ورقى بنسبة ٢٠%)
٤٠٠	إلى ح/ خصوم متداولة (الدائنون)	٢٠٣	٨٢٠ خصوم متداولة
١٢٠	إلى ح/ مصاريف التصفية		٤٠٠ خصوم طويلة الاجل(قرض السندات)
		١٦٠٠	رصيد مرحل (إقفال في ح/ حملة الأسهم)
٧٨٢٠		٧٨٢٠	

ح/ النقدية (بالألف جنيه)

مدين	دائن	رصيد	بيان
٥٠٠٠	-	٥٠٠٠	ح/ التصفية (قيمة المحصل من الاصول)
			ديون ممتازة
	١٢٠	٤٨٨٠	ح/ مصاريف التصفية
			ديون عادية
	٣٢٨٠	١٦٠٠	ح/ خصوم متداولة مختلفة (٤١٠٠ × ٨٠%)
	١٦٠٠	صفر	ح/ خصوم طويلة الاجل (قرض السندات) (٢٠٠٠ × ٨٠%)
٥٠٠٠	٥٠٠٠	-	

ح/ حملة الأسهم (بالألف جنيه)

مجموع	أسهم عادية	أسهم ممتازة	بيان	مجموع	أسهم عادية	أسهم ممتازة	بيان
٢٥٠٠	٢٤٠٠	١٠٠	إلى ح/ خسائر مرحلة	٤٠٠٠	٢٤٠٠	١٦٠٠	من ح/ رأس المال
١٦٠٠	٦٠	١٥٤٠	إلى ح/ التصفية (خسارة)	١٠٠	٦٠	٤٠	من ح/ احتياطي قانوني
٤١٠٠	٢٤٦٠	١٦٤٠		٤١٠٠	٢٤٦٠	١٦٤٠	

قيود اليومية اللازمة

منه	له	
٧٨٢٠		من ح/ التصفية
	٤٠٠٠	إلى ح/ أصول ثابتة
	٣٣٠٠	إلى ح/ أصول متداولة
	٤٠٠	إلى ح/ الدائنين (خصوم متداولة)
	١٢٠	إلى ح/ م. التصفية
		(أقفال الأصول وم. التصفية وإثبات فاتورة الشراء الأجلة)
٥٠٠٠		من ح/ النقدية
	٥٠٠٠	إلى ح/ التصفية
		(إثبات المحصل من الأصول)
١٢٠		من ح/ مصاريف التصفية
	١٢٠	إلى ح/ النقدية
		(سداد م. التصفية)

Scanned with CamScanner

٢٠٠٠		من حـ/ قرض السندات
	١٦٠٠	إلى حـ/ النقدية (سداد فعلي) ٨٠%
	٤٠٠	إلى حـ/ التصفية (ربح ورقي) ٢٠%
		سداد الخصوم للغير مع إثبات الربح الورقي
٢٤٠٠		من حـ/ حملة الأسهم العادية
١٠٠		من حـ/ حملة الأسهم الممتازة
	٢٥٠٠	إلى حـ/ خسائر مرحلة
		إقفال وتوزيع الخسائر المرحلة
١٠٠		من حـ/ احتياطي قانوني
	٦٠	إلى حـ/ حملة الأسهم العادية
	٤٠	إلى حـ/ حملة الأسهم الممتازة
		إقفال وتوزيع احتياطي قانوني ٣ : ٢
٦٠		من حـ/ حملة الأسهم العادية
١٥٤٠		من حـ/ حملة الأسهم الممتازة
	١٦٠٠	إلى حـ/ التصفية
		(إقفال رصيد ح/ التصفية في حـ/ حملة الأسهم)

ويلاحظ على الحل ما يلي:

١- تم إقفال وتوزيع الاحتياطي القانوني على حـ/ حملة الأسهم العادية والممتازة طبقًا لنسب رأس المال وهي ٣ : ٢.

٢- تم إقفال وتوزيع حـ/ خسائر مرحلة على حملة الأسهم العادية حتى استنفاد القيمة الاسمية لرأس مالهم، ثم تحميل باقي الخسارة وهي ١٠٠ ألف جنيه على حملة الأسهم الممتازة.

٣- بعد سداد مصاريف التصفية من حـ/ النقدية، تبقى مبلغ ٤٨٨٠ ألف جنيه وهو أقل من المستحق للديون العادية والمتمثلة في الخصوم المتداولة وقرض السندات والبالغ ٤١٠٠، ٢٠٠٠ على التوالي، ولذلك تم سداد رصيد النقدية وقدره ٤٨٨٠ ألف جنيه مع إثبات ١٢٢٠ ألف جنيه تنازل إجباري أو ربح ورقي (من قبل أصحاب الديون العادية) في حـ/ التصفية.

٤- تم إقفال رصيد حـ/ التصفية وقدره ١٦٠٠ ألف جنيه في حـ/ حملة الأسهم، وذلك في حدود الأرصدة المتبقية لهم والتي من المؤكد أنها ١٦٠٠ جنيه وهو دليل صحة الحل.

مثال رقم (٤)

فيما بين قائمة المركز المالي لإحدى الشركات المساهمة الصناعية في ٢٠٠٧/١٢/٣١م (بالألف جنيه).

أرصدة مدينة:

١١٤٥ أصول ثابتة مختلفة، ٢٠٠ مخزن خامات وقطع غيار، ١٥٠٠ إنتاج تحت التشغيل، ٤٠٠ مدينون، ١٠٠٠ خسائر مرحلة.

أرصدة دائنة:

١٥٠٠ رأس المال (١٥٠ ألف سهم عادي بقيمة اسمية للسهم ١٠ج)، ٢٠٠ احتياطي قانوني، ٢٤٥ مخصصات إهلاك، ٥٠٠ قرض السندات ٩% (بضمان الأصول الثابتة ككل)، ١٣٠٠ بنوك دائنة، ٥٠٠ دائنون.

ونظرًا لتعرض الشركة لخسائر متتالية بلغت أكثر من نصف رأس المال، قررت الجمعية العمومية تصفية الشركة، وخلال الشهر الأول من تصفية الشركة تم ما يلي:

١- بلغت أتعاب المصفي عن هذا الشهر ثماني آلاف جنيه.

٢- قام المصفي باستكمال الإنتاج تحت التشغيل، وتكلف ذلك استهلاك خامات ٨٠ ألف جنيه، أجور ومصروفات أخرى، ٥٠ ألف جنيه، وتم بيعه ١٨٠٠ ألف جنيه.

٣- تم بيع نصف الأصول الثابتة بمبلغ ٤٥٠ ألف جنيه.

٦- تبين عدم سداد الشركة للضرائب المستحقة عليها عن سنوات سابقة وقدرها ٧٠ ألف جنيه، وقام المصفي بسدادها.

المطلوب:

١- قيود اليومية اللازمة خلال الشهر الأول من التصفية.

٢- بيان الأثر على حسابات التصفية عن الشهر الأول من التصفية.

الحل:

قيود اليومية اللازمة (بالألف جنيه).

منه	له	
١١٤٥		من حـ/ التصفية
	١١٤٥	إلى حـ/ الأصول الثابتة
		(إقفال الأصول الثابتة بالقيمة الدفترية)
٢٤٥		من حـ/ مخصصات الإهلاك
	٢٤٥	إلى حـ/ التصفية
		(إقفال مخصصات الإهلاك)
٤٥٠		من حـ/ النقدية
	٤٥٠	إلى حـ/ التصفية
		(بيع نصف الأصول الثابتة حتى نهاية الشهر)
٨٠		من حـ/ إنتاج تحت التشغيل
	٨٠	إلى حـ/ مخزن خامات وقطع غيار
		(خامات مستخدمة)

Scanned with CamScanner

٥٠		من حـ/ إنتاج تحت التشغيل
		أجور ومصروفات أخرى
	٥٠	إلى حـ/ النقدية
		(سداد الأجور والمصروفات الأخرى)
١٦٣٠		من حـ/ إنتاج تام
	١٦٣٠	إلى حـ/ إنتاج تحت التشغيل
		(إقفال الإنتاج تحت التشغيل)
١٦٣٠		من حـ/ التصفية
	١٦٣٠	إلى حـ/ إنتاج تام
		(إقفال الإنتاج التام)
١٢٠		من حـ/ التصفية
	١٢٠	إلى حـ/ مخزن خامات وقطع غيار
		(إقفال مخزون الخامات)
١٨٠٠		من حـ/ النقدية
	١٨٠٠	إلى حـ/ التصفية
		(بيع الإنتاج التام)
٨		من حـ/ مصروفات التصفية
	٨	إلى حـ/ النقدية
		(سداد أتعاب المصفي)
٧٠		من حـ/ التصفية
	٧٠	إلى حـ/ ضرائب مستحقة
		(إثبات الضرائب المستحقة)

٧٠		من حـ/ ضرائب مستحقة
	٧٠	إلى حـ/ النقدية
		(سداد الضرائب المستحقة)
٥٠٠		من حـ/ قرض السندات (برهن الأصول الثابتة ككل)
	٥٠٠	إلى حـ/ النقدية
		(سداد قرض السندات برهن)
١٠٠٠		من حـ/ حملة الأسهم العادية
	١٠٠٠	إلى حـ/ خسائر مرحلة
		(إقفال خسائر مرحلة)
١٥٠٠		من حـ/ رأس المال
	١٥٠٠	إلى حـ/ حملة الأسهم العادية
		(أقفال حـ/ رأس المال)
٢٠٠		من حـ/ احتياطي قانوني
	٢٠٠	إلى حـ/ حملة الأسهم العادية
		(إقفال الاحتياطي)

بيان الأثر على حسابات التصفية عن الشهر الأول:

حـ/ التصفية (بالألف جنيه)

١١٤٥	إلى حـ/ أصول ثابتة	٢٤٥	من حـ/ مخصصات الإهلاك
١٢٠	إلى حـ/ مخزون خامات وقطع غيار	٤٥٠	من حـ/ النقدية (المحصل من بيع نصف الأصول الثابتة)
١٦٣٠	إلى حـ/ إنتاج تام(١٥٠٠+٨٠+٥٠)		
٨	إلى حـ/ مصروفات التصفية	١٨٠٠	من حـ/ النقدية (بيع الإنتاج التام)
٧٠	[illegible]		

ح/ النقدية (بالألف جنيه)

مدين	دائن	رصيد	بيان
٤٥٠	-	٤٥٠	ح/ التصفية (المحصل من بيع لصف الاصول الثابتة)
١٨٠٠	-	٢٢٥٠	ح/ التصفية (المحصل من بيع الانتاج التام)
			<u>ديون ممتازة</u>
	٥٠	٢٢٠٠	ح/ انتاج تحت التشغيل - اجور ومصروفات اخرى
	٨	٢١٩٢	ح / مصروفات التصفية (اتعاب المصفى فى الشهر الاول)
	٧٠	٢١٢٢	ح/ ضرائب مستحقة (زيادة خصم)
			<u>ديون مرهونه (بضمان اصول الشركة ككل)</u>
	٥٠٠	١٦٢٢	ح/ قرض السندات ٩%
-	-	١٦٢٢	رصيد منقول (فى بداية الشهر التالى)

ح/ حملة الأسهم العادية

١٠٠٠	إلى ح/ خسائر مرحلة	١٥٠٠	من ح/ رأس المال
		٢٠٠	من ح/ احتياطي قانوني

ويلاحظ على الحل ما يلي:

(أ) تم أقفال ح/ إنتاج تحت التشغيل في ح/ الإنتاج التام وذلك بعد استكماله، ثم تم أقفال ح/ إنتاج تام في ح/ التصفية.

(ب) تم أقفال ح/ مخزن الخامات وقطع الغيار في ح/ التصفية بمبلغ ١٢٠ ألف جنيه بعد تخفيض بما تم استخدامه من خامات في استكمال الإنتاج تحت التشغيل.

(ج) تم إثبات ح/ ضرائب مستحقة في ح/ التصفية لأنها تعتبر التزام ناشئ عند جرد الخصوم، ولم يكن مسجلاً بدفاتر الشركة.

(د) يلاحظ أنه لم يتم ترصيد حـ/ التصفية وحـ/ النقدية وحـ/ حملة الأسهم العادية عن هذا الشهر، نظرًا لأن عملية التصفية لم تنتهي بعد.

(هـ) تم تصوير حـ/ النقدية عن الشهر الأول فقط، مع سداد الديون الممتازة أولاً ثم الديون المرهونـة، ومتبقـي مبلـغ ١٦٢٢ ألـف جنيه سوف يتم سدادها على باقي الخصوم العادية وحملة الأسهم العادية وذلك خلال شهور التصفية التالية.

(و) تم تصوير حـ/ حملة الأسهم العادية من خانة واحدة سواء في الجانب المدين أو الجانب الدائن، وتم إقفال أرصدة حقوق الملكية فقط، إلى أن تنتهي أعمال التصفية بالكامل.

مثال رقم (٥)

فيما يلي أرصدة الحسابات لإحدى شركات المساهمة تحت التصفية وذلك في ٢٠٠٧/٤/٣٠ (المبالغ بالألف جنيه).

أرصدة مدينة:

حـ/ نقدية ٢٤٠٠، حـ/ التصفية ٣٣٠٠

أرصدة دائنة:

٤٥٠٠ رأس المال (٢ مليون جنيه عن أسهم ممتازة، ٢,٥ مليون جنيه عن أسهم عادية)، ٨٠٠ دائنون، ٤٠٠ أوراق الدفع.

إذا علمت:

١- بلغت مصروفات التصفية عن الشهر الأخير من التصفية ٧ آلاف جنيه.

٢- ينص القانون النظامي للشركة أن الأسهم الممتازة لها حق في ربح التصفية وكذلك في الممتلكات.

المطلوب:

تصوير الحسابات اللازمة لإنهاء عملية التصفية.

الحل:

ح/ التصفية (بالألف جنيه)

٣٣٠٠	رصيد منقول	٣٣٠٧	رصيد مرحل (إقفال في ح/ حصة الأسهم)
٧	إلى ح/ مصاريف التصفية		٢٥٠٠ أسهم عادية
			٨٠٧ أسهم ممتازة.
٣٣٠٧		٣٣٠٧	

حـ/ النقدية (بالألف جنيه)

مدين	دائن	رصيد	بيان
٢٤٠٠	-	٢٤٠٠	رصيد منقول
			ديون ممتازة
	٧	٢٣٩٣	حـ/ مصاريف التصفية
			ديون عادية
	٨٠٠	١٥٩٣	حـ/ دائنون
	٤٠٠	١١٩٣	حـ/ اوراق الدفع
			حملة الاسهم
	١١٩٣	صفر	حـ/ حملة الاسهم للممتازة (فقط)
٢٤٠٠	٢٤٠٠	-	

حـ/ حملة الأسهم

مجموع	أسهم عادية	أسهم ممتازة	بيان	مجموع	أسهم عادية	أسهم ممتازة	بيان
٣٣٠٧	٢٥٠٠	٨٠٧	إلى حـ/ للتصفية (خسارة)	٤٥٠٠	٢٥٠٠	٢٠٠٠	من حـ/ رأس المال
١١٩٣	--	١١٩٣	رصيد مرحل (حـ النقدية - أقفال)				
			رصيد مرحل				
٤٥٠٠	٢٥٠٠	٢٠٠٠		٤٥٠٠	٢٥٠٠	٢٠٠٠	

(تمارين امتحانات سابقة غير محلولة)

امتحان مايو ٢٠١٥ نظامى

فيما يلى المركز المالى لإحدى الشركات المساهمه المقرر تصفيتها فى ٢٠١٥/١٢/٣١ (المبالغ بالالف جنيه).

ارصدة مدينة:

٤٢٠٠ اصول ثابتة وطويلة الاجل ، ٣٠٠٠ اصول متداولة مختلفة ، ٣٠٠٠ خسائر مرحلة.

ارصدة دائنة:

٢٥٠٠ رأس مال الاسهم العادية ، ١٥٠٠ رأس مال الأسهم الممتازة ، ٨٠٠ إحتياطى قانونى ، ٤٢٠٠ خصوم متداولة ١٠٠٠ قرض طويل الاجل بضمان الالات ، ٢٠٠ مخصصات مختلفة .

إذا علمت:

١- المحصل من البيع والتحصيل للاصول المختلفة ٦٠٠٠ منها ٨٠٠ الات

٢- بلغت مصاريف التصفية ٥٠

٣- تتضمن الخصوم المتداولة مبلغ ١٠٠ اجور مستحقة عن اربعة شهور

المطلوب: ١- اعداد حسابات التصفية اللازمة

٢- قيود اقفال حسابات التصفية

سؤال انتساب ٢٠١٥

فيما يلى المركز المالى لإحدى شركات المساهمة المقرر تصفيتها فى ٢٠١٤/١٢/٣١ (المبالغ بالالف جنية)

ارصدة مدينة:

٤٨٠٠ اصول ثابتة وطويلة الأجل ، ٦٦٠٠ اصول متداولة مختلفة ، ٥٠٠٠ خسائر مرحلة.

ارصدة دائنة:

٤٨٠٠ رأس مال الاسهم العادية ، ٣٢٠٠ رأس مال الأسهم الممتازة ، ٢٠٠٠ إحتياطى قانونى ، ٧٢٠٠ خصوم متداولة ، ٤٠٠٠ قرض طويل الاجل ١٢ % بضمان اصول الشركة ككل ، ٢٠٠ مخصصات مختلفة .

اذا علمت:

١-المحصل من البيع والتحصيل للاصول المختلفة ٨٠٠٠

٢-بلغت مصاريف التصفية ١٠٠

المطلوب: ١- اعداد حسابات التصفية

٢- القيود الخاصة للمعالجة المحاسبية لحسابات الاصول



مايو ٢٠١٣

فيما يلى المركز المالى لإحدى شركات المساهمة المقرر تصفيتها فى ٢٠١٢/١٢/٣١ (المبالغ بالالف جنية)

ارصدة مدينة:

٤٢٠٠ اصول ثابتة وطويلة الاجل ، ٣٠٠٠ اصول متداولة مختلفة ، ٣٠٠٠ خسائر مرحلة.

ارصدة دائنة:

٢٥٠٠ رأس مال الاسهم العادية ، ١٥٠٠ رأس مال الأسهم الممتازة ، ٦٠٠٠ خصوم قصيرة الاجل و طويلة الاجل ، ٢٠٠٠ مخصصات مختلفة

إذا علمت:

١- المحصل من البيع والتحصيل للاصول المختلفة ٥٥٠٠

٢- بلغت مصاريف التصفية ١٢٠

٣- تتضمن الخصوم المتداولة مبلغ ١٠٠ مستحقة لوزارة الخزانة

المطلوب: ١- اعداد حسابات التصفية

تخلفات ٢٠١٣

فيما يلى المركز المالى لإحدى شركات المساهمة المقرر تصفيتها فى ٢٠١٢/١٢/٣١. (المبالغ بالالف جنية)

ارصدة مدينة:

١٤٠٠ اصول ثابتة وطويلة الاجل ، ٤٠٠ نقدية بالصندوق والبنوك ، ٦٠٠ أ.متداولة مختلفة ، ١٠٠ خسائر مرحلة.

ارصدة دائنة:

١٨٠٠ رأس مال مدفوع (١٠٠٠ اسهم عادية ، ٨٠٠ اسهم ممتازة) ٢٠٠ دائنون ، ١٠٠ اوراق دفع ، ٢٠٠ قرض بضمان اصول الشركة ٢٠٠ مخصصات مختلفة .

إذا علمت:

١-المحصل من البيع والتحصيل للاصول المختلفة ١٢٠٠

٢-بلغت مصاريف التصفية ٨

المطلوب: ١- اعداد حسابات التصفية

دور اكتوبر ٢٠١٠ (تخلفات)

فيما يلى المركز المالى لإحدى شركات المساهمة المقرر تصفيتها فى ٢٠١٢/١٢/٣١ (المبالغ بالالف جنية)

ارصدة مدينة:

٥٦٠٠ اصول ثابتة ، ٥٠٠٠ اصول متداولة (منها ١٠٠٠ نقدية) ، ٢٤٠٠٠ خسائر مرحلة.

ارصدة دائنة:

٤٠٠٠ رأس مال الاسهم العادية ، ٢٠٠٠ رأس مال الأسهم الممتازة ، ٣٠٠ احتياطى قانونى ، ٣٠٠ احتياطى عام ، ٢٤٠٠ قرض طويل الاجل بضمان الالات ، ٣٢٠٠ مخصصات مختلفة ، ٨٠٠ خصوم متداولة مختلفة .

إذا علمت:

١-المحصل من الاصول المختلفة سواء بالبيع و التحصيل ٥٢٠٠ منها ١٢٠٠ القيمة البيعية للالات

٢-بلغت مصاريف التصفية ٤٠

المطلوب: ١- تصوير حسابات التصفية اللازمة .

Scanned with CamScanner

دور اكتوبر ٢٠١٠

قدمت إليك البيانات التالية لإحدى شركات المساهمه تحت التصفية :

٤٥٠٠٠٠ حقوق حملة الاسهم العادية ، ٢٠٠٠٠٠ حقوق حملة الاسهم الممتازة ، ١٢٠٠٠٠ خصوم (٧٠٠٠٠ دائنين ، ٣٠٠٠٠ اوراق دفع ، ٢٠٠٠٠ اعلان مستحق) ٦٨٠٠٠٠ خسائر التصفية .

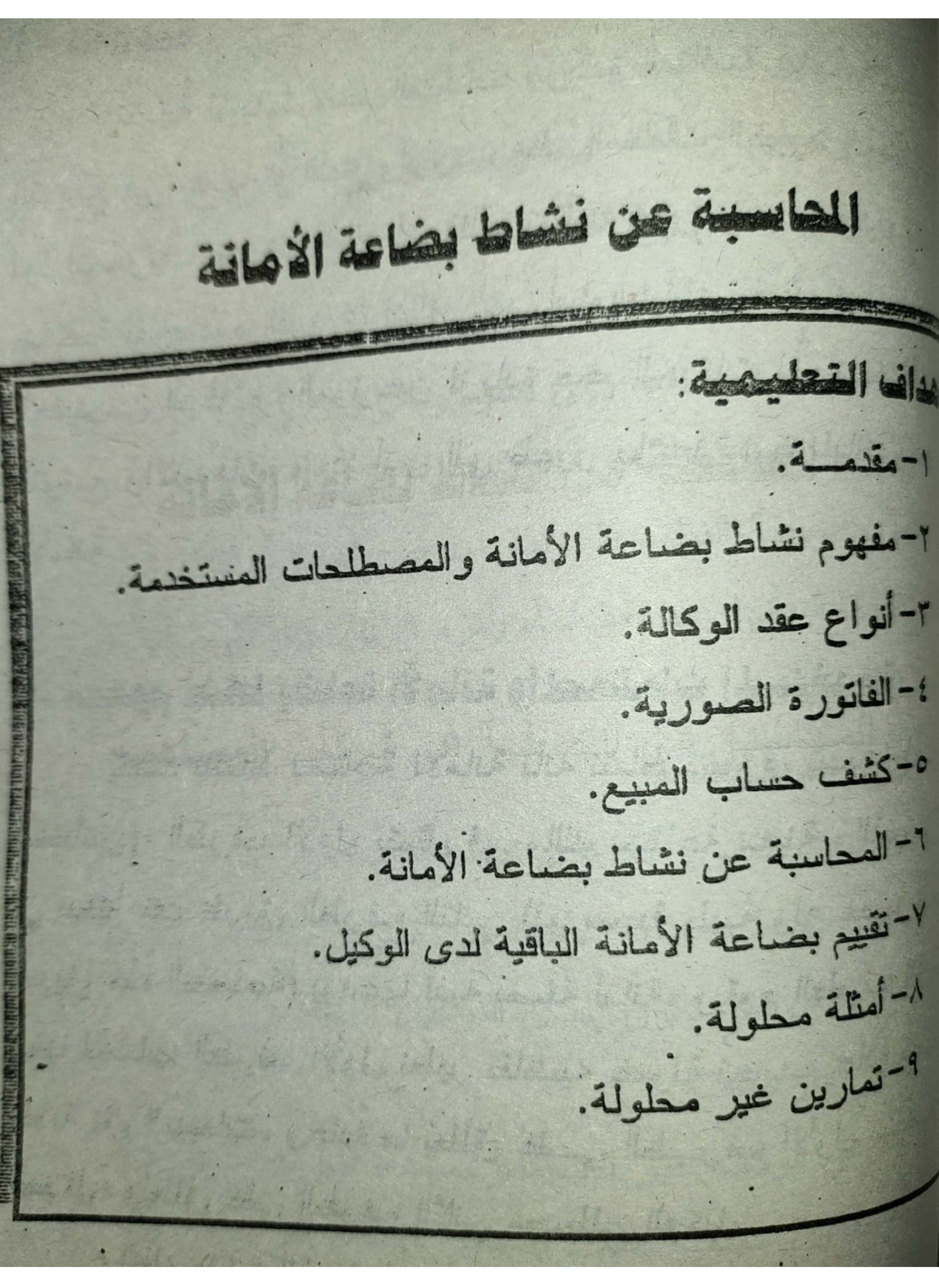
المطلوب :

١-تصوير حسابات التصفية

٢-اعداد قيد اليومية اللازم لسداد الخصوم العادية.

المحاسبة عن نشاط بضاعة الأمانة

المحاسبة عن التصفية فى شركات المساهمة



المحاسبة عن نشاط بضاعة الأمانة

(الأه)داف التعليمية:

١- مقدمـــة.

٢- مفهوم نشاط بضاعة الأمانة والمصطلحات المستخدمة.

٣- أنواع عقد الوكالة.

٤- الفاتورة الصورية.

٥- كشف حساب المبيع.

٦- المحاسبة عن نشاط بضاعة الأمانة.

٧- تقييم بضاعة الأمانة الباقية لدى الوكيل.

٨- أمثلة محلولة.

٩- تمارين غير محلولة.

١- مقدمة:

نتيجة لزيادة حجم المنشآت وزيادة المنافسة بينهم من حيث التوسع في عمليات البيع ولجوء معظم المنشآت الكبيرة إلى فتح فروع لها لتصريف منتجاتها إلا أن ذلك يتطلب توفير موارد رأسمالية ضخمة لفتح هذه الفروع، لذلك ظهر أسلوب آخر يتمثل في اللجوء إلى العديد من الوكلاء والموزعين لزيادة حجم المبيعات لتحقيق أهداف التوسع والازدهار، وهذا أدى إلى ظهور ما يُعرف بعمليات بضاعة الأمانة.

٢- مفهوم نشاط بضاعة الأمانة والمصطلحات المستخدمة:

يُقصد بنشاط بضاعة الأمانة بأنه نشاط تجاري بين طرفين (منشأتين)، الطرف الأول يتمثل في مالك بضاعة معينة والذي يرغب في بيعها عن طريق الطرف الثاني (ذو سمعة طيبة وله خبرة في تسويق هذه البضاعة) يودعها لديه بصفة أمانة، ويقوم الطرف الثاني بيعها لحساب الطرف الأول نظير تقاضيه عمولة تُحسب عادةً كنسبة مئوية من المبيعات. وعادةً ما يُطلق على الطرف الأول مصطلح **الموكل**، ويُطلق على الطرف الثاني مصطلح **الوكيل**.

وتظل ملكية البضاعة للموكل الذي يسجلها ضمن بضاعته، ويسجل البضاعة الباقية منها ضمن مخزونه الذي يظهر في قائمة المركز المالي في نهاية الفترة المحاسبية.

وتحقق بضاعة الأمانة مزايا للموكل تتمثل في:

أ- يضمن الموكل سوقًا أكبر لمنتجاته بتعدد الـوكلاء فـي مـساحة جغرافية كبيرة.

ب- زيادة وتعظيم أرباحه، مما يمكنه بعد ذلك بالتوسع في نشاطه عن طريق فتح عدة فروع تابعة له.

وبالمثل يحقق نشاط بضاعة الأمانة مزايا للوكيل تتمثـل فـي زيادة أرباحه بدون الحاجة إلى ضرورة توفير موارد ماليـة لإنـشاء منشأة، يمارس فيها نشاطه.

ومن وجهة النظر القانونية، عرفت المادة (٦٩٩) من القـانون المدني الوكالة بأنها عقد بمقتضاه يلتزم الوكيل بأنه يقوم بعمل قـانوني لحساب الموكل.

٣- أنواع عقد الوكالة:

لم يحدد القانون أنواع الوكالة، إلا أنه من المتعارف عليه عنـد التعاقد على نشاط بضاعة الأمانة بين الموكل والوكيل، الاتفاق علـى نوعية الوكالة والتي تكون إحدى النوعين الآتيين:-

(أ) وكالة غير ضامنة:

وهي الوكالة غير الضامنة لـسداد قيمـة المبيعـات الآجلـة، وبالتالي يكون حساب عملاء بضاعة الأمانة (في حالة البيع الآجـل) من ضمن حساب عملاء ومدينون في منشأة الموكل وأحـد أصـوله المتداولة، وبناءً على ذلك يتحمل الموكل مخاطر عدم التحصيل مـن هؤلاء العملاء والتي يُطلق عليها مصروف الديون المعدومـة (عنـد إفلاس العميل).

(ب) وكالة ضامنة:

وهي الوكالة الضامنة لسداد قيمة المبيعات الآجلة، وبالتالي يكون الوكيل هو المسئول عن سداد هذه القيمة للموكل، ويُطلق على الوكيل في هذه الوكالة مصطلح الوكيل الضامن.

وفي رأينا أن الأصل في الوكالة هي الوكالة الضامنة، ما لم ينص على غير ذلك بعقد الاتفاق. وبناءً عليه تكون عمولة الوكيل الضامن بدون شك أكبر من عمولة الوكيل في حالة الوكالة غير الضامنة.

٤- الفاتورة الصورية:

هي فاتورة يرسلها الموكل مع بضاعة الأمانة المرسلة للوكيل وتحتوي الفاتورة الصورية بيانات عن البضاعة المرسلة وهي (الكمية، النوع، الوزن).

ونظرًا لأنها فاتورة، فإن السعر المدون في هذه الفاتورة يعبر عن الحد الأدنى لما يجب أن يلتزم به الوكيل عند بيع بضاعة الأمانة ولا يحق للوكيل البيع بأقل منه إلا بعد الرجوع إلى الموكل.

٥- كشف حساب المبيع:

هو بمثابة تقرير يرسله الوكيل للموكل كل مدة معينة حسب المتفق بينهما، ويكون موضحًا به ما يلي:

- كمية وقيمة المبيعات النقدية والآجلة.
- قيمة المصروفات التي سددها الوكيل نيابة عن الموكل.
- قيمة العمولة المستحقة للوكيل مقابل جهده البيعي.

- كمية بضاعة الأمانة الباقية لدى الوكيل والتي لم تُباع بعد حتى تاريخ إرسال هذا الكشف للموكل.

وعامة بأخذ كشف حساب المبيع الشكل التالي:

محلات محمد علي وشركاه

مدينة نصر – القاهرة – سجل تجاري رقم ...

كشف حساب المبيع رقم ...

إلى الموكل/ .... في تاريخ ....

	جزئي	كلي
المبيعات		
* نقدية	×	
* آجلة	×	××
ناقص: **المصروفات والعمولة:**		
* نقل، تأمين، إعلان، مرتبات ... إلخ.	×	
* عمولة البيع المستحقة (نسبة من قيمة المبيعات)	×	
جملة المصروفات والعمولة:		(××)
– صافي المستحق للموكل		××
– النقدية المرسلة للموكل (نقدًا / بشيك)		(×)
– الرصيد المتبقي للموكل.		××
– كمية البضاعة الباقية ×× وحدة		

مثال رقمي لكشف حساب المبيع:

في ٢٠٠٨/٣/٣١ قام الوكيل (أ) بإرسال كشف حساب المبيع عن البضاعة التي تم استلامها من الموكل في ٢٠٠٨/١/١ عبارة عن ٥٠ جهاز حاسب آلي بسعر فاتورة صورية ١٨٠٠ج للجهاز الواحد.

ولإعداد كشف حساب المبيع لابد من توفير معلومات عن المبيعات النقدية والآجلة، والمصروفات، والعمولة المستحقة للوكيل، والنقدية المرسلة والمرفقة بهذا الكشف، وعدد الأجهزة المتبقية بدون بيع.

- مبيعات نقدية ٢٠ جهاز بسعر ٢٠٠٠ ج للجهاز الواحد.
- مبيعات آجلة ١٥ جهاز بسعر ٢١٠٠ ج للجهاز الواحد بأقساط شهرية لمدة ٦ شهور.
- مصروفات مسددة:

- مصروف مرتبات عن ثلاث أشهر ٣٠٠٠ ج
- مصروف إعلانات ٢٠٠٠ ج
- عمولة مستحقة بنسبة ١٥ من المبيعات.

<u>المطلوب:</u>

إعداد كشف حساب المبيع المرسل للموكل في ٢٠٠٨/٣/٣١.

كشف حساب المبيع رقم ....

عنوان الوكيل ....

من الوكيل / .... سجل تجاري......

.... إلى الموكل ....

بتاريخ ٢٠٠٨/٣/٣١

	جزئي	كلي
المبيعات		
نقدية ٢٠ × ٢٠٠٠	٤٠٠٠٠	
آجلة ١٥ × ٢١٠٠	٣١٥٠٠	ــ
		٧١٥٠٠ج
ناقص: المصروفات:		
مرتبـــات	٣٠٠٠	
إعلانـــات	٢٠٠٠	
عمولة مستحقة (٧١٥٠٠ × ٠,١٥)	١٠٧٢٥	
مجموع المصروفات والعمولة		(١٥٧٢٥)
- صافي المستحق للموكل في ٢٠٠٨/٣/٣١		٥٥٧٧٥ج
- النقدية المرسلة نقدًا		(٢٤٠٠٠)ج
الرصيد المتبقي للموكل في ٣/٣١		٣١٧٧٥ج
كمية البضاعة الباقية في ٣/٣١		
عدد ١٥ جهاز حاسب آلي.		

٦- المحاسبة عن نشاط بضاعة الأمانة:

يهدف النظام المحاسبي لنشاط بضاعة الأمانة توفير معلومات مالية مستقلة (عن النشاط العادي للمنشأة سواء منشأة الموكل أو منشأة الوكيل) بحيث تساعد على قياس نتيجة النشاط سواء صافي ربح أو صافي خسارة مع كل وكيل من الوكلاء الذين يستعين بهم الموكل في مباشرة نشاط بضاعة الأمانة، وكذلك مساعدة الوكيل في تحديد مكاسبه مع كل موكل من الموكلين الذين يقوم الوكيل ببيع بضاعتهم نيابةً عنهم.

وعادةً يتمثل النظام المحاسبي لنشاط بضاعة الأمانة ما يلي:

- مجموعة مستندية: مثل فواتير الشراء والبيع، وكشف حساب المبيع ومستندات المصروفات المختلفة وتقارير جرد البضاعة الباقية.
- مجموعة دفترية: تتمثل في دفتر اليومية العامة واليوميات الخاصة، ودفتر الأستاذ العام والأستاذ المساعد.
- مجموعة تقارير وحسابات ختاميـة: تتمثل في الحسابات الختامية، وقائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

وجدير بالذكر يوجد أكثر من نظام محاسبي مستقل لتسجيل نشاط بضاعة الأمانة سواء عند الموكل أو الوكيل، إلا أنه سوف يتم عرض النظام المحاسبي المقترح وفقاً للافتراضات الآتية:

أ- تخصيص حسابات مستقلة لنشاط بضاعة الأمانة سواء عند الموكل أو الوكيل.

ب- تسجيل إرسال بضاعة الأمانة من الموكل إلى الوكيل مقومة بسعر التكلفة وليس بسعر البيع، وذلك لأنه الأكثر شيوعًا في نشاط بضاعة الأمانة، بالإضافة إلى أن هذه البضاعة المرسلة لم تصل بعد إلى مرحلة البيع النهائي، حيث يتحقق الإيراد في دفاتر الموكل بمجرد استلامه كشف حساب المبيع من الوكيل.

ج- إتباع طريقة الجرد الدوري وليس طريقة الجرد المستمر في تسجيل حركة بضاعة الأمانة لدى الموكل والوكيل، مع ضرورة الاحتفاظ بدفتر إحصائي لبيان هذه الحركة وذلك أسوة بما هو متبع في المنشآت التجارية.

وبناء عليه، سوف يتم تناول المحاسبة عن نشاط بضاعة الأمانة بين الموكل والوكيل في آنٍ واحد، وذلك بالنسبة للعمليات المتبادلة بينهما والمتمثلة في:

٦/١- عملية إرسال بضاعة الأمانة من الموكل إلى الوكيل.

٦/٢- عملية رد البضاعة من الوكيل إلى الموكل.

٦/٣- تسجيل المصروفات التي سددها الموكل، والتي سددها الوكيل.

٦/٤- تسجيل عمولة البيع المستحقة للوكيل.

٦/٥- تسجيل المبيعات (النقدية والآجلة).

٦/٦- عملية تحويل بضاعة أمانة من وكيل إلى وكيل آخر.

ثم بيان المعالجة المحاسبية لتقييم البضاعة المتبقية لدى الوكيل في نهاية المدة وذلك في دفاتر الموكل فقط لأنه هو مالكها، وتظهر ضمن أصوله المتداولة بقائمة المركز المالي.

وفيما يلي بيان القيود المحاسبية لتسجيل العمليات المالية المتبادلة بين الموكل والوكيل في آنٍ واحد.

٦/١ عملية إرسال بضاعة الأمانة من الموكل إلى الوكيل

في دفاتر الموكل

ثمن التكلفة		من حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل...
	ثمن التكلفة	إلى حـ/ المشتريات

في دفاتر الوكيل (أ)

		تم استلام بضاعة أمانة من الموكل... عبارة عن ..... للبيع بسعر فاتورة صورية... نظير عمولة ...%.

٢/٦ عملية رد البضاعة من الوكيل إلى الموكل في دفاتر الموكل

يحدث أن يرد الوكيل للموكل جزء من بضاعة الأمانة نظرًا لعدم مطابقتها للمواصفات أو لزيادتها عن حاجة السوق، وعادة يصاحب رد البضاعة أن يتحمل الموكل المصروفات الآتية والمتمثلة في:-

- نصيب البضاعة المرتدة من مصروفات الموكل والوكيل قبل الرد (مصروفات غير بيعية فقط، وذلك لأن المصروفات البيعية يتم تحميلها على الوحدات المباعة).
- مصروفات الرد سواء سددها الموكل أو الوكيل.

وتكون تكلفة البضاعة المرتدة من الوكيل إلى الموكل طبقًا للنموذج التالي:

* التكلفة الأصلية للإرسال= (عدد الوحدات المرتدة× تكلفة الوحدة	xx
* نصيبها من مصروفات الموكل والوكيل قبل الرد: المصروفات × (عدد الوحدات المرتدة / عدد الوحدات المرسلة)	xx
* مصروفات الرد (سواء سددها الموكل أو الوكيل)	xx
تكلفة البضاعة المرتدة .	xx

ويكون القيد المحاسبي في دفاتر الموكل كما يلي:

xx		من حـــ/ المشتريات (بالتكلفة الأصلية)
xx		من حـــ/ أعباء وخسائر بضاعة الأمانـــة (مجمـــوع مصروفات قبل وبعد الرد)
	xx	إلى حـــ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل....

مع مراعاة إقفال حساب أعباء وخسائر بضاعة الأمانـــة آخـــر السنة في حـــ/ أ.خ الخاص بنشاط بضاعة الأمانة.

في دفاتر الوكيل (أ)

يقوم الوكيل بكتابة مذكرة إيضاحية بكمية البضاعة المرتدة إلى الموكل تمامًا مثل المذكرة الإيضاحية التي يكتبها عند استلامه لهـــذه البضاعة.

وإذا قام الوكيل بسداد مصروفات تخص البضاعة المرتدة، فإنه يتم تسجيلها بالقيد التالي:

x		من حـــ/ جاري الموكل..
	x	إلى حـــ/ النقدية

٦/٣: تسجيل المصروفات التي سددها الموكل والوكيل

٦/٣/١: مصروفات سددها الموكل

يتم تسجيلها في دفاتر الموكل فقط بالقيد التالي:

×		من حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل...
	×	إلى حـ/ النقدية

٦/٣/٢: مصروفات سددها الوكيل

تم تسجيلها في دفاتر الموكل وأيضًا في دفاتر الوكيل.

في دفاتر الموكل

×		من حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل...
	×	إلى حـ/ جاري الوكيل

في دفاتر الوكيل (أ)

×		من حـ/ جاري الموكل...
	×	إلى حـ/ النقدية

٦/٤: تسجيل العمولة المستحقة للوكيل

في دفاتر الموكل

×		من حـــ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل...
	×	إلى حـــ/ جاري الوكيل...

في دفاتر الوكيل (أ)

×		من حـــ/ جاري الموكل...
	×	إلى حـــ/ عمولة بضاعة الأمانة

٦/٥: تسجيل المبيعات (نقدية وآجلة)

في دفاتر الموكل

سبق وأن أوضحنا أن الأصل في الوكالة هي الوكالة الضامنة لسداد قيمة المبيعات الآجلة وبناءً عليه يكون قيد تسجيل المبيعات سواء النقدية والآجلة كما يلي:

×		من حـــ/ جاري الوكيل...
	×	إلى حـــ/ مبيعات بضاعة الأمانة
		(إثبات مبيعات بضاعة الأمانة)
×		من حـــ/ مبيعات بضاعة الأمانة
	×	إلى حـــ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل...
		(إقفال مبيعات بضاعة الأمانة)

في دفاتر الوكيل

×		من حـــ/ النقدية (بقيمة المبيعات النقدية)
×		من حـــ/ المدينون (بقيمة المبيعات الآجلة)
	××	إلى حـــ/ جاري الموكل...

ويلاحظ أن حساب المدينون، هم مدينون للوكيل وليس للموكل الذي يتحمل مخاطر التحصيل من عدمه، أما الموكل فيكون حق له كامل قيمة المبيعات (نقدية وآجلة) بغض النظر عن صيل المبيعات الآجلة من عدمه.

وإذا تم الاتفاق بين الموكل والوكيل على نوعية الوكالة بأنها كالة غير ضامنة للسداد، فإن تسجيل المبيعات (نقدية وآجلة) يكون ما يلي:

في دفاتر الموكل

×		من حـــ/ جاري الوكيل... (بقيمة المبيعات النقدية)
×		من حـــ/ مدينو بضاعة الأمانة (بقيمة المبيعات الآجلة)
	××	إلى حـــ/ مبيعات بضاعة الأمانة
		(إثبات المبيعات النقدية والآجلة)
××		من حـــ/ مبيعات بضاعة الأمانة
	××	إلى حـــ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل...
		(إقفال مبيعات بضاعة الأمانة)

وعند تحصيل المستحق من المدينين بواسطة الوكيل، يجب على الوكيل إخطار الموكل بذلك، وبالتالي يتم إثبات عملية التحصيل بجعل حـ/ جاري الوكيل مديناً وإقفال حـ/ مدينو بضاعة الأمانة بجعله دائناً.

في دفاتر الوكيل (أ)

في ضوء الوكالة غير الضامنة لسداد قيمة المبيعات الآجلة

×		من حـ/ النقدية (بقيمة المبيعات النقدية)
×		من حـ/ مدينو الموكل... (بقيمة المبيعات الآجلة)
	××	إلى حـ/ جاري الموكل...

وعند تحصيل المستحق على المدينين بواسطة الوكيل، يقوم بتسجيل هذه العملية بجعل حـ/ النقدية مديناً، وحـ/ مدينو الموكل دائناً.

وفي حالة توقف مدينو الموكل عن السداد، يقوم الوكيل بتسجيل ذلك في دفاتره، بجعل حـ/ جاري الموكل... مديناً، و حـ/ مدينو الموكل دائناً.

٦/٦: عملية تحويل بضاعة الأمانة من وكيل إلى وكيل آخر في دفاتر الموكل

قد يصدر الموكل أمر إلى أحد وكلائه بتحويل جزء من بضاعة الأمانة التي بحوزته إلى وكيل آخر، وعادةً ما يُصاحب تحويل البضاعة من وكيل إلى وكيل آخر إنفاق مصروفات تسمى بمصروفات

...حويل، ويكون تقييم بضاعة الأمانة المحولة بدفاتر الموكـل طبقـا
...وذج التالي:

...التكالفة الأصلية = عدد الوحدات المحولة× تكلفة الوحدة	xx
...نصيبها من مصروفات الموكل والوكيل قبل التحويل:	
المصروفات × $\frac{\text{عدد الوحدات المحولة}}{\text{عدد الوحدات المرسلة}}$	xx
...مصروفات التحويل	xx
...جمالي تكلفة البضاعة المحولة	xx

ثم يتم المقارنة بين تكلفة البضاعة المحولـة طبقـا للنمـوذج ...ابق، وتكلفة البضاعة المحولة للوكيل الآخر كما ولو أرسلت إليـه ... الموكل مباشرة، وإثبات الفرق بينهما في حـ/ أعبـاء وخسـائر ...اعة الأمانة، ويكون القيد المحاسبي للبضاعة المحولة من وكيل إلى ...يل آخر في دفاتر الموكل كما يلي:

x		من حـ/ بضاعة الأمانة لدي الوكيل (المجول إليه)
x		من حـ/ أعباء وخسائر بضاعة الأمانة
	xx	إلى حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (المحول منه)

ويلاحظ ضرورة إقفال حـ/ أعباء وخسائر بضاعة الأمانة آخر السنة المالية في حـ/ أ.خ بضاعة الأمانة، وذلك بجعل حـ/ أ.خ بضاعة الأمانة مديناً و حـ/ أعباء وخسائر بضاعة الأمانة دائناً.

مثال (١):

في أول مارس ٢٠٠٨ أرسل الموكل (الشركة المصرية للتجارة) ١٠٠ وحدة من المُنتج (س) على سبيل الأمانة للوكيل (أ)، وتبلغ تكلفة الوحدة من هذا المُنتج ٢٠٠٠ ج، بسعر الفاتورة الصورية ٢٣٠٠ ج للوحدة، وقد سدد الموكل ٥٠٠ ج تكلفة نقلها للوكيل.

وفي ٢٠٠٨/٦/٣٠ أرسل الوكيل (أ) كشف حساب المبيع مرفقاً به المعلومات الآتية:

- مبيعات نقدية ٦٠ وحدة بسعر الوحدة ٢٥٠٠ ج.
- مبيعات آجلة ٤٠ وحدة بسعر الوحدة ٣٠٠٠ ج.
- مصروفات سددها الوكيل بيانها كما يلي:

أجور ومرتبات ٦٠٠٠ ج (منها ٢٠٠٠ ج لرجال البيع)

إيجار المعرض ٢٠٠٠ ج (منها ٥٠٠ ج إيجار المخزن)

إعلانات ٣٠٠٠ ج

- عمولة الوكيل ١٥% من المبيعات

والمطلوب:

قيود اليومية اللازمة في دفاتر الموكل والوكيل علماً بأنه تم إرسال شيك للموكل بصافي المستحق له.

الحل

أولا: قيود اليومية اللازمة في دفاتر الموكل

٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	من حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (أ) إلى حـ/ المشتريات (نقص) (إرسال ١٠٠ وحدة تكلفة ٢٠٠٠ ج للوحدة)	٣/١
٥٠	٥٠٠	من حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (أ) إلى حـ/ النقدية بالخزينة (سداد نقل البضاعة للوكيل أ)	٣/١
٢٧٠٠٠	٢٧٠٠٠٠	من حـ/ جاري الوكيل (أ) إلى حـ/ مبيعات بضاعة الأمانة (إثبات المبيعات النقدية ٦٠×٢٥٠٠ والمبيعات الآجلة ٤٠×٣٠٠٠)	٦/٣٠
٢٧٠٠٠	٢٧٠٠٠٠	من حـ/ مبيعات بضاعة الأمانة إلى حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (أ) (إقفال حـ/ مبيعات بضاعة الأمانة)	٦/٣٠
١١٠٠٠	١١٠٠٠	من حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (أ) إلى حـ/ جاري الوكيل (أ) (إثبات المصروفات التي سددها الوكيل)	٦/٣٠
٤٠٥٠	٤٠٥٠٠	من حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (أ) إلى حـ/ جاري الوكيل (أ) (إثبات عمولة المبيعات للوكيل أ)	٦/٣٠
٢١٨٥٠٠	٢١٨٥٠٠	من حـ/ البنك إلى حـ/ جاري الوكيل (أ) (استلام الشيك الوارد من الوكيل)	٦/٣٠

ملاحظات الحل:

صافي المستحق على الوكيل = المبيعات – (مصروفات الوكيل + عمولة البيع)

= ٢٧٠,٠٠٠ – (١١٠٠٠ + ٤.٥٠٠)

= ٢٧٠,٠٠٠ – ٥١٥٠٠ = ٢١٨٥٠٠

ولتحديد نتيجة نشاط بضاعة الأمانة فيما إذا كان حزف ربح أو خسارة، فإن الأمر يستلزم تصوير حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل(أ) من ضمن حسابات دفتر الأستاذ العام بدفاتر الموكل.

جـ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (أ)

٢٠٠,٠٠٠	إلى حـ/ المشتريات	٣/١	٢٧٠,٠٠٠	من حـ/ مبيعات بضاعة الأمانة ٦/٣٠
٥٠٠	إلى حـ/ النقدية بالخزينة (م. نقل)	٣/١		(إقفال)
١١٠٠٠	إلى حـ/ جاري الوكيل (أ) (مصروفات سددها الوكيل)	٦/٣٠		
٤.٥٠٠	إلى حـ/ جاري الوكيل (أ) (عمولة البيع)	٦/٣٠		
٦١٨٠٠٠	إلى حـ/ أ.خ بضاعة الأمانة (صافي ربح)	٦/٣٠		
٢٧٠,٠٠٠			٢٧٠,٠٠٠	

ويلاحظ على التسجيل السابق سواء بدفتر اليومية أو الأستاذ ما يلي:

١- يعتبر حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل من ضمن حسابات الأصول المتداولة في دفاتر الموكل، وفي نفس الوقت يعتبر حساب نتيجة، حيث أنه بالمثال السابق لم يكن هناك بضاعة باقية لدى الوكيل، وبالتالي تم إقفال حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (أ) في حـ/ أ.خ بضاعة الأمانة بالقيد التالي:

١٨٠٠		من حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (أ)
	١٨٠٠	إلى حـ/ أ.خ بضاعة الأمانة
		(إقفال مجمل ربح بضاعة الأمانة لدى الوكيل (أ))

أما إذا كان هناك بضاعة باقية لم تُباع، فإن حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (أ) يظل مفتوح بتكلفة مخزون البضاعة الباقية والتي يتم إثباتها بقيد محاسبي، بجعل حساب مخزون بضاعة باقية مديناً، وحساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل.... دائناً. ومع بداية الفترة المحاسبية التالية أو في آخر السنة المالية، يتم إجراء قيد لإقفال حساب مخزون بضاعة باقية بالقيد التالي:

xx		من حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل ....
	xx	إلى حـ/ مخزون بضاعة الأمانة الباقية
		(إقفال مخزون البضاعة الباقية)

وبناءًا على ما سبق، يظهر حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل... برصيد مدين يعبر عن تكلفة البضاعة الباقية ويكون ضمن حسابات المخزون بقائمة المركز المالي بدفاتر الموكل.

٢- يلاحظ أنه دائمًا وأبدًا يتم إقفال حـ/ مبيعات بضاعة الأمانة في حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (أ) وذلك من منطلق أن الحساب الأخير يمثل أيضًا حساب نتيجة.

٣- تم فتح حساب باسم جاري الوكيل (أ) في دفاتر الموكل (الشركة المصرية)، بجعله مدين بالمبالغ المستحقة على الوكيل (وهي تمثل قيمة المبيعات النقدية والآجلة في ضوء أن الأصل في نشاط بضاعة الأمانة أن تكون الوكالة ضامنة لسداد المبيعات الآجلة)، ويجعل حـ/ جاري الوكيل دائنًا بالمبالغ المستحقة له (والمتمثلة في المصروفات التي قام بسدادها نيابةً عن الموكل، بالإضافة إلى عمولة المبيعات المستحقة له).

وبناءً عليه يكون حـ/ جاري الوكيل (أ) بدفاتر الموكل كما يلي:

حـ/ جاري الوكيل (أ)

٢٧٠,٠٠٠	إلى حـ/ مبيعات بضاعة الأمانة ٦/٣٠	١١٠٠٠	من حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (أ) ٦/٣٠ (مصروفات الوكيل)
			من حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (أ) ٦/٣٠ (عمولة المبيعات)
		٢١٨٥٠٠	رصيد مرحل (إقفال في حـ/ البنك)
٢٧٠,٠٠٠		٢٧٠,٠٠٠	

ويلاحظ أن رصيد حـ/ جاري الوكيل (أ) دائمًا يكون مدينًا حيث يمثل هذا الرصيد المدين صافي المستحق على الوكيل تجاه الموكل، فإذا قام الوكيل بسداده بشيك، يقفل مع حـ/ البنك كما هو واضح بالمثال المحلول، وإذا قام الوكيل بسداد مبلغ أقل من صافي المستحق عليه، يظل حـ/ جاري الوكيل (أ) مفتوحًا برصيد مدين ويكون ضمن حسابات الأصول المتداولة في قائمة المركز المالي بدفاتر الموكل.

ثانيًا: قيود اليومية في دفاتر الوكيل (أ)

		مذكرة ايضاحية:	
		إنه في يوم ٢٠٠٨/٣/١ تم استلام ١٠٠ وحدة من المنتج س من الموكل (الشركة المصرية) بتكلفة الوحدة ٢٠٠٠ ج بسعر فاتورة صورية ٢٣٠٠ ج.	٣/١
١٥٠٠٠٠		من حـ/ النقدية بالخزينة	٦/٣٠
١٢٠٠٠٠		من حـ/ المدينون	
	٢٧٠٠٠٠	إلى حـ/ جاري الموكل (الشركة المصرية)	
		(إثبات المبيعات النقدية والمبيعات الآجلة)	
١١٠٠٠		من حـ/ جاري الموكل (الشركة المصرية)	٦/٣٠
	١١٠٠٠	إلى حـ/ النقدية بالخزينة	
		(إثبات سداد مرتبات، وإيجار وإعلان)	
٤٠٥٠٠		من حـ/ جاري الموكل (الشركة المصرية)	٦/٣٠
	٤٠٥٠٠	إلى حـ/ عمولة بضاعة الأمانة	
		(إثبات إيراد العمولة بنسبة ١٥% من المبيعات)	

٢١٨٥٠٠		من حـــ/ جاري الموكل (الشركة المصرية)	٦/٣٠
	٢١٨٥٠٠	إلى حـــ/ البنك	
		(إثبات إرسال شيك للموكل بصافي المستحق له)	

ويلاحظ على التسجيل السابق ما يلي:

١- تم فتح حـــ/ جاري الموكل (الشركة المصرية) لتسجيل حركة المعاملات المالية بين الوكيل والموكل، بحيث يُجعل مدين بالمبالغ المستحقة على الموكل والمتمثلة في مصروفات سددها الوكيل بالنيابة عن الموكل، وأيضًا مبلغ عمولة المبيعات المستحقة على الموكل، وفي نفس الوقت يجعل الحساب دائنًا بالمبالغ المستحقة للموكل والمتمثلة في قيمة المبيعات سواء النقدية أو الآجلة (في ضوء أنها وكالة ضامنة) ويكون رصيد حـــ/ جاري الموكل دائنًا ويعبر عن صافي المستحق للموكل طرف الوكيل، بحيث يتم إقفاله إما نقدًا أو بشيك، لذلك فهو يعتبر من ضمن حسابات الخصوم المتداولة بدفاتر الوكيل.

وبناءً عليه يكون حـــ/ جاري الموكل في دفاتر الوكيل كما يلي:

حـــ/ جاري الموكل (الشركة المصرية)

١١٠٠٠	إلى حـــ/ النقدية بالخزينة ٦/٣٠ (مصروفات سددها الوكيل)	١٥٠٠٠٠	من حـــ/ النقدية
٤٥٠٠	إلى حـــ/ عمولة بضاعة الأمانة ٦/٣٠ (عمولة المبيعات)	١٢٠٠٠٠	من حـــ/ المدينون
٢١٨٥٠٠	رصيد مرحل (صافي المستحق للموكل)		إثبات المبيعات ٦/٣٠
	يقفل في حـــ/ البنك ٦/٣٠		
٢٧٠,٠٠٠		٢٧٠,٠٠٠	

٢- يلاحظ أن حـ/ جاري الموكل بدفاتر الوكيل رصيده دائمًا مدين، ورصيد حـ/ جاري الوكيل بدفاتر الموكل دائمًا دائن، وبنفس المبلغ، وبذلك فهما يعتبران من الحسابات العكسية طالما أن نوع الوكالة بين الموكل والوكيل هي وكالة ضامنة، أما إذا كانت الوكالة غير ضامنة لسداد المبيعات الآجلة فإن أرصدة الحسابين لا يتساويان[1].

Scanned with CamScanner

٧- تقييم بضاعة الأمانة الباقية لدى الوكيل

في دفاتر الموكل (فقط)

يتم تقييم البضاعة الباقية لدى الوكيل والتي لم تُباع في نهاية المدة المتفق عليها لإرسال كشف حساب المبيع، حيث يتم تقييم هذه البضاعة بالتكلفة أو السوق أيهما أقل مع تكوين مخصص هبوط أسعار بضائع في حالة إذا كان سعر التكلفة أكبر من سعر السوق.

وتتمثل تكلفة بضاعة الأمانة الباقية لدى الوكيل... في العناصر الآتية:

• التكلفة الأصلية = (عدد الوحدات الباقية× تكلفة الوحدة)	xx
• نصيبها من المصروفات غير البيعية لدى الموكل والوكيل: (المصروفات × $\frac{\text{عدد الوحدات الباقية}}{\text{عدد الوحدات المرسلة}}$)	xx
تكلفة بضاعة الأمانة الباقية لدى الوكيل...	xx

ويكون قيد الإثبات اللازم في نهاية الفترة المحاسبية المنتهية بإرسال كشف حساب المبيع ما يلي:

	×	من حـ/ مخزون بضاعة الأمانة لدى الوكيل...
×		إلى حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل...

وفي بداية الفترة المحاسبية التالية، يجري قيد عكس القيد

ويقصد بالمصروفات غير البيعية، تلك المصروفات التي تستفيد منها كل الوحدات المرسلة في نشاط بضاعة الأمانة سواء التي تم بيعها أو التي لم تُباع بعد. ومن أمثلتها مصروف النقل والشحن والتأمين ومصروفات التخزين، أما المصروفات البيعية فيجب تحميلها بالكامل على الوحدات التي تم بيعها خلال الفترة المحاسبية ومثالها عمولة المبيعات، مرتبات رجال البيع، إعلانات، إيجار معرض البيع، مصروف لف وحزم، نقل مبيعات.

مثال (٢):

بفرض نفس بيانات المثال السابق، علمًا بأن كشف حساب المبيع أوضح أن المبيعات كما يلي:

نقدية ٦٠ وحدة بسعر ٢٥٠٠ للوحدة.

آجلة ٢٠ وحدة بسعر ٣٠٠٠ للوحدة.

المطلوب:

١- حساب تكلفة بضاعة الأمانة الباقية لدى الوكيل (أ).

٢- قيد إثبات تكلفة مخزون البضاعة الباقية في ٦/٣٠.

٣- تصوير حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (أ).

الحــل

قبل تصوير حـــ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (أ)، يجب حساب تكلفة بضاعة الأمانة الباقية لعدد ٢٠ وحدة من المنتج (س) وعناصـر تكلفتها كما يلي:

أ- التكلفة الأصلية = ٢٠ × ٢٠٠٠ =	٤٠٠٠٠ ج
ب- المصروفات غير البيعية لدى الموكل والوكيل - الموكل (النقل للوكيل ٥٠٠ ج) - الوكيل (٢٠٠٠ ج + ٥٠٠) ٣٠٠٠ × ٢٠ / ١٠٠ =	٦٠٠
تكلفة بضاعة الأمانة الباقية في ٧/١	٤٠٦٠٠

ويكون القيد المحاسبي اللازم في ٦/٣٠ كما يلي:

٤٠٦٠٠		من حـــ/ مخزون بضاعة الأمانة لدى الوكيل (أ)
	٤٠٦٠٠	إلى حـــ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (أ)
		(إثبات تكلفة بضاعة الأمانة الباقية)

ومع بداية الفترة التالية في ٧/١، أو في نهاية الـسنة الماليـة للمنشأة يتم إجراء قيد عكس القيد السابق، ويكون كما يلي.

٤٠٦٠٠		من حـــ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (أ)
	٤٠٦٠٠	إلى حـــ/ مخزون بضاعة الأمانة لدى الوكيل (أ)
		(إقفال مخزون بضاعة الأمانة أول المدة)

ويكون حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (أ) كما يلي:

٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/ المشتريات	٣/١	٢١٠٠٠٠	من حـ/ مبيعات بضاعة الأمانة (إقفال)[1]	٦/٣٠
٥٠٠	إلى حـ/ النقدية بالخزينة (م. نقل)	٣/١	٤٠٦٠٠	من حـ/ مخزون بضاعة الأمانة الباقية (إثبات)	
١١٠٠٠	إلى حـ/ جاري الوكيل (أ) (مصروفات سددها الوكيل)	٦/٣٠			
٣١٥٠٠	إلى حـ/ جاري الوكيل (أ) (عمولة المبيعات)[2]	٦/٣٠			
٧٦٠٠	إلى حـ/ أ.خ بضاعة الأمانة (مجمل الربح)				
٢٥٠٦٠٠			٢٥٠٦٠٠		

مثال (٣):

أرسل الموكل (س) ٢٠٠٠ وحدة من المنتج (أ) بصفة أمانة للوكيل (ص) بتكلفة ٣٠ج للوحدة، وبناءً على أوامر الموكل (س)، قام الوكيل (ص) برد ١٠٠ وحدة مرة أخرى، وأيضًا بتحويل ٢٠٠ وحدة إلى الوكيل (ع) نظرًا لاحتياجه الشديد لمواجهة المنافسة، وبلغت مصروفات بضاعة الأمانة قبل الرد وقبل التحويل لدى الموكل والوكيل (ص) ٦٠٠ج، ٤٠٠ على التوالي، وبلغت مصروفات الرد ١٠٠ج ومصروفات التحويل ١٥٠ج، علمًا بأن تكلفة البضاعة المحولة في حالة إرسالها مباشرة من الموكل (أ) إلى الوكيل (ع) تبلغ ٦٤٠٠ج.

---

(1) المبيعات النقدية ٢٥٠٠×٦٠ = ١٥٠٠٠٠
المبيعات الآجلة ٣٠٠٠×٢٠ = ٦٠٠٠٠
جملة المبيعات = ٢١٠٠٠٠ج

(2) عمولة المبيعات = ٢١٠٠٠٠ × ٠,١٥ = ٣١٥٠٠ ج

المطلوب:

١- تحديد تكلفة البضاعة المرتدة وقيد اليومية اللازم بدفاتر الموكل (أ).

٢- تحديد تكلفة البضاعة المحولة وقيد اليومية اللازمة بدفاتر الموكل(أ).

الحل

١- تكلفة البضاعة المرتدة:

* تكلفة أصلية = ١٠٠ وحدة × ٣٠ = ٣٠٠٠ج.
* نصيبها من مصروفات الموكل والوكيل قبل الرد

٦٠٠ × $\frac{١٠٠}{٢٠٠٠}$ = ٣٠ ج

* مصروفات الرد = ١٠٠ ج

٣١٣٠ج

القيد المحاسبي اللازم في دفاتر الموكل (أ)

٣٠٠٠		من حـ/ المشتريات
١٣٠		من حـ/ أعباء وخسائر بضاعة الأمانة
	٣١٣٠	إلى حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (ص)
		(إثبات تكلفة البضاعة المرتدة)

٢- تكلفة البضاعة المحولة:

* تكلفة أصلية = ٢٠٠ × ٣٠ = ٦٠٠٠ج.
* نصيبها من مصروفات الموكل والوكيل قبل التحويل.

$$٤٠٠ \times \frac{٢٠٠}{٢٠٠٠} = ٤٠ \text{ ج}$$

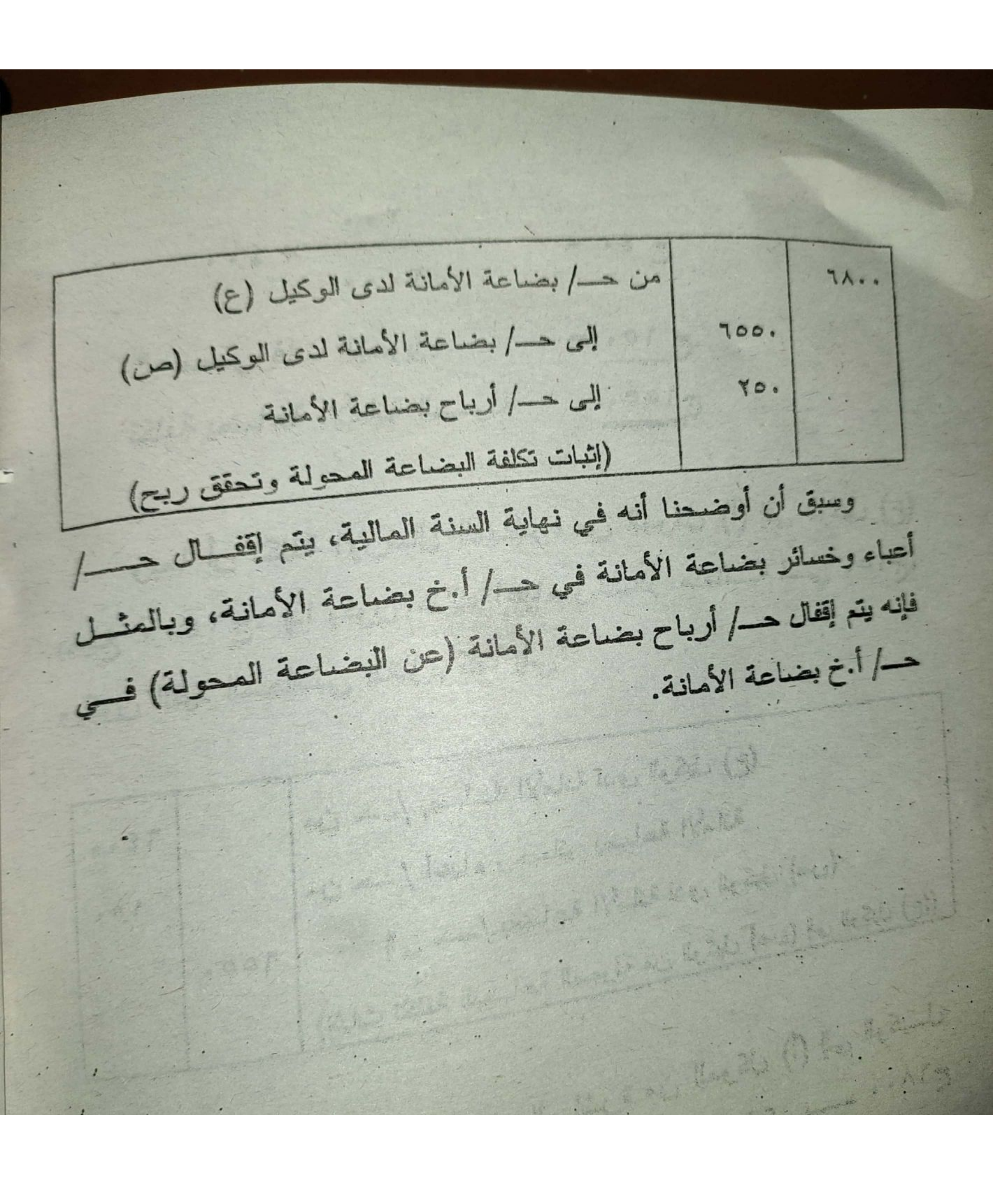
* مصروفات التحويل = ١٥٠ ج

تكلفة بضاعة الأمانة المحولة ٦٥٥٠ج

وبما أن تكلفة الإرسال المباشرة من الموكل (أ) إلى الوكيل (ع) بمبلغ ٦٤٠٠ج، إذاً يكون هناك أعباء وخسائر متمثلة في ١٥٠ج، ويكون القيد المحاسبي اللازم كما يلي:

٦٤٠٠		من حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (ع)
١٥٠		من حـ/ أعباء وخسائر بضاعة الأمانة
	٦٥٥٠	إلى حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (ص)
		(إثبات تكلفة البضاعة المحولة من الوكيل (ص) إلى الوكيل (ع))

أما إذا كان تكلفة الإرسال المباشرة من الموكل (أ) إلى الوكيل (ع) بمبلغ أكبر من تكلفة بضاعة الأمانة المحولة وليكن بـ ٦٨٠٠ج فإن القيد المحاسبي اللازم يكون كما يلي:



٦٨٠٠		من حـــ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (ع)
	٦٥٥٠	إلى حـــ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (ص)
	٢٥٠	إلى حـــ/ أرباح بضاعة الأمانة
		(إثبات تكلفة البضاعة المحولة وتحقق ربح)

وسبق أن أوضحنا أنه في نهاية السنة المالية، يتم إقفال حـــ/ أعباء وخسائر بضاعة الأمانة في حـــ/ أ.خ بضاعة الأمانة، وبالمثل فإنه يتم إقفال حـــ/ أرباح بضاعة الأمانة (عن البضاعة المحولة) في حـــ/ أ.خ بضاعة الأمانة.

تمارين غير محلولة:

تمرين (١):

في ٢٠٠٩/٧/١ أرسل الموكل (شركة البحيري أخوان) بضاعة بصفة أمانة إلى الوكيل (أ) عبارة عن ٢٠٠ ثلاجة ديب فريزر ١٠ قدم بسعر فاتورة صورية ٩٠٠ج للوحدة، وسدد مبلغ ٢٠٠ج نقل وشحن لتوصيلها إليه علمًا بأن تكلفة الوحدة ٥٠٠ج، وعمولة البيع ١٢% من المبيعات.

وفي ٩/٣٠ طبقًا لما هو متفق عليه أرسل الوكيل (أ) كشف حساب المبيع رقم (١) وكان بالشكل الآتي:

كشف حساب لمبيع رقم (١)

إلى الموكل شركة البحيري أخوان

المبيعات:		
مبيعات نقدية ١٢٠ وحدة سعر بيع الوحدة ١٠٠٠ج		١٢٠,٠٠٠ج
المصروفات والعمولة:		
- أجور ومرتبات ٢١٠٠ منها ١٠٠٠ج لرجال البيع		
- الإيجار ١٥٠٠ منها ٥٠٠ ج نصيب المخزن		
- عمولة المبيعات ١٤٤٠٠ج		
جملة المصروفات والعمولة		(١٨٠٠٠أ)
- صافي المستحق للموكل		١٠٢٠٠٠
- إرسال شيك بقيمة صافي المستحق		(١٠٢٠٠٠)
- وحدات متبقية ٨٠ وحدة		

علمًا بأن الوكيل قام برد البضاعة الباقية إلى الموكل مع كشف حساب المبيع، وسدد الموكل مبلغ ١٢٠ مقابل نقلها إليه.

المطلوب:

١- قيود اليومية اللازمة في دفاتر الموكل.

٢-تصوير حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (أ)، حـ/ جاري الوكيل (أ).

تمرين (٢):

بفرض نفس البيانات السابقة، المطلوب:

١- قيود اليومية اللازمة في دفاتر الوكيل (أ).

٢- تصوير حـ/ جاري الموكل (شركة البحيري أخوان).

تمرين (٣):

فيما يلي كشف حساب المبيع رقم (٣) الذي أرسله الوكيل (شركة عمر البحيري) وذلك في ٢٠١٠/٤/٣٠ إلى الموكل (شركة S.S).

المبيعات:	
١٠٠ وحدة نقدًا بسعر ٢٠٠ للوحدة	٢٠,٠٠٠ج
٦٠ وحدة بالأجل بسعر ٢٥٠ للوحدة	١٥,٠٠٠ج
جملة المبيعات	٣٥,٠٠٠ج
المصروفات والعمولة:	
- مرتبات ١٨٠٠ (منها ٦٠٠ج رجال البيع)	
- إعلانات ٦٠٠	
- لف وحزم ٩٠	
جملة المصروفات	(٢٤٩٠)
- عمولة البيع ١٥%	(٥٢٥٠)
- صافي المستحق للموكل	٢٧٢٦٠
- شيك مرسل للموكل	(٢٥٠٠٠)
- المستحق للموكل حتى ٢٠١٠/٤/٣٠	٢٢٦٠

المطلوب:

١- قيود اليومية اللازمة لكشف حساب البيع في دفاتر الموكل وتصوير حـ/ جاري الوكيل (شركة عمر البحيري).

٢- قيود اليومية اللازمة لكشف حساب البيع في دفاتر شركة عمر البحيري، وتصوير حـ/ جاري الموكل (شركة S.S).

تمرين (٤):

٢٠١٠/١/١ تم عقد اتفاق وكالة ضامنة بين كل من الموكل (شركة A.A) والوكيل (شركة التجارة الحديثة) على أن يقوم الثاني ببيع بضاعة الطرف الأول مقابل عمولة ١٥%، وتنفيذاً لهذا الاتفاق، تم إرسال ١٠٠٠ وحدة من المنتج (س) إلى الوكيل تكلفة الوحدة ٢٠ج وبسعر فاتورة صورية ٢٥ج وقد قام الموكل بسداد تكلفة النقل والشحن وبلغت ١٥٠ج وفي ٣/٣١ أرسل الوكيل كشف حساب البيع والذي اتضح منه المعلومات الآتية:

١- مبيعات نقدية ٨٠٠ وحدة بسعر ٣٠ج للوحدة، والباقي بالمخازن لبيعها في الفترة القادمة.

٢- بلغت المصروفات والعمولة ما يلي:

إيجار المبنى ٣٠٠٠ج منها ١٠٠٠ج تخص مساحة المعرض.

٣- بلغت العمولة المستحقة مبلغ ٣٦٠٠ج.

المطلوب:

١- بافتراض أنك محاسب الموكل (شركة A.A)، أحسب تكلفة البضاعة الباقية لدى الوكيل (شركة التجارة الحديثة).

٢- بيان نتيجة نشاط بضاعة الأمانة لدى الوكيل (شركة التجارة الحديثة) عن الفترة من ٢٠١٠/١/١ حتى ٢٠١٠/٣/٣١.

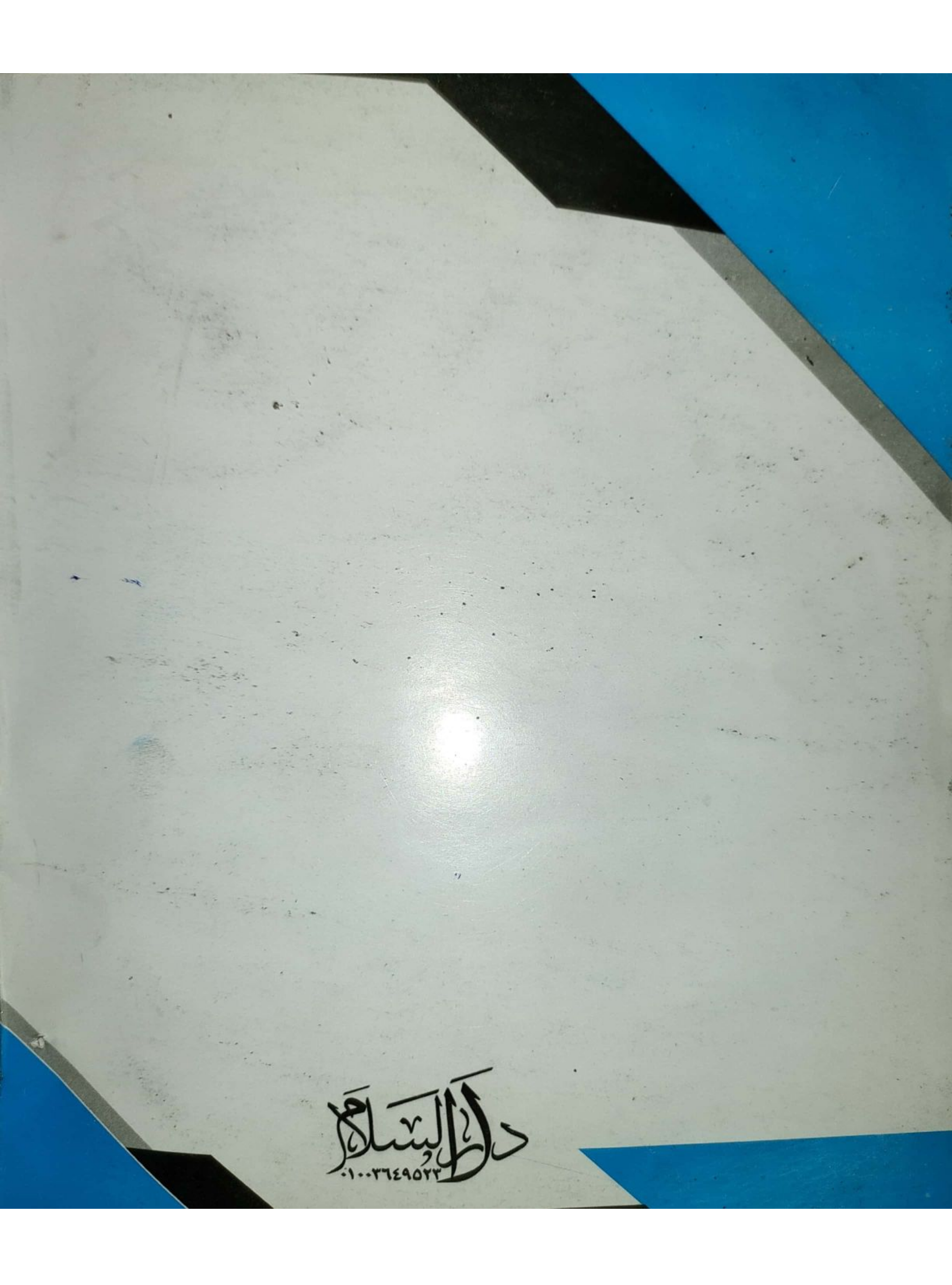
تمرين (٥):

بفرض بيانات التمرين السابق، أرسل الموكل (شركة AA) أمر إلى شركة التجارة الحديثة بتحويل البضاعة المتبقية لديه إلى الوكيل (س) بالإسكندرية، علمًا بأن مصروفات التحويل (نقل وشحن) بلغت ٨٠ج سددها الوكيل (س).

المطلوب:

بفرض أنك محاسب لدى الموكل (شركة A.A) أحسب تكلفة البضاعة المحولة من الوكيل (شركة التجارة الحديثة) إلى الوكيل (س)، مع بيان القيد المحاسبي اللازم في دفاتر شركة A.A، علمًا بأن تكلفة الإرسال المباشرة للبضاعة المحولة كما ولو كانت مرسلة من شركة A.A مبلغ ٤٤٠٠ج (لاحظ أن المصروفات البيعية دائمًا تُحمل بالكامل على الوحدات المباعة).

محتويات الكتاب


دار السلام
٠١٠٠٣٦٤٩٥٢٣